

Tartu Ülikool
Majandusteaduskond

Laura Liisa Leppik

KULUDE JUHTIMISE SÜSTEEMI ARENDAMINE TALLINNA RAAMATUTRÜKIKOJA OÜ NÄITEL

Bakalaureusetöö

Juhendaja: dotsent Kertu Lääts

Tartu 2017

Soovitan suunata kaitsmisele.....
(dotsent Kertu Lääts)

Kaitsmisele lubatud ““2017. a.

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd,
põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....
(Laura Liisa Leppik)

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. KULUDE JUHTIMISE TEOREETILINE KÄSITLUS	7
1.1. Kulude juhtimise eesmärgid ja vajadus ettevõttes	7
1.2. Kulude juhtimise meetmed ja võimalused	15
1.3. Kulude juhtimise eripära trükitööstuses	31
2. KULUDE JUHTIMISE SÜSTEEMI ANALÜÜS JA ARENDAMINE	
ETTEVÕTTES TALLINNA RAAMATURÜKIKOJA OÜ	36
2.1. Uurimismetoodika ja Tallinna Raamatutrükikoda OÜ tutvustus	36
2.2. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kulude juhtimise süsteemi analüüs	45
2.3. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kulude juhtimise süsteemi arenguvõimalused	
.....	52
KOKKUVÕTE	58
VIIDATUD ALLIKAD	62
LISAD	68
SUMMARY	78

SISSEJUHATUS

Ettevõtted on huvitatud sellest, kuidas saaks kontrollida oma finantsolukorda nii täna kui ka lähimas tulevikus, kuna iga ettevõtte peamiseks eesmärgiks on oma äri arendamine ning kasumi teenimine. Üheks tähtsamaks ülesandeks selle eesmärgi saavutamisel on kulude juhtimine, mis hõlmab endas ka kulude planeerimist.

Ettevõtted on sunnitud oma kulusid kriitilisema pilgu all analüüsima, et konkurentsises ellu jääda ja edu saavutada. Ettevõtte jaoks on oluline omada ülevaadet tehtud kuludest, samas peab vastav kuluinfo olema piisavalt adekvaatne ja informatiivne selleks, et vastu võtta olulisi juhtimisotsuseid. Kulu ei teki niisama, vaid see on konkreetsete juhtimisotsuste tulemus. Seega on kulude juhtimine praeguses konkurentsitihedas keskkonnas väga oluline edutegur, mis suurendab ettevõtte väärtust ja muudab selle edukaks. See aitab kaasa organisatsiooni eesmärkide saavutamisele, planeerimisele ja tulemuslikkuse hindamisele, strateegiate väljatöötamisele, kasumlikkuse suurendamisele ning juhtimiseks vajaliku aruandluse koostamisele. Kulude juhtimine sunnib pidevalt otsima uusi võimalusi, et aidata ettevõttel langetada õigeid otsuseid ja luua erinevatele huvigruppidele, kelleks on omanikud, kliendid, ühiskond või töötajad, suuremat väärtust madalamate kuludega.

Kulude juhtimine kirjeldab juhi lähenemisviisi ja tegevust, et planeerida ja kasutada ressursse suurendamiseks väärtust klientide ja omanike silmis ning saavutada organisatsiooni eesmärgid. See on tegevus, mis kujutab endast nii kulude lühi- kui ka pikaajalist planeerimist ning kontrolli eesmärgiga vähendada toote ja teenuse kulusid.

Käesoleva bakalaureusetöö eesmärgiks on välja töötada Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kulujuhtimise süsteemi täiendusettepanekud, mis võimaldaksid senisest põhjalikumalt ja läbimõeldumalt kulude juhtimist ettevõttes.

Eesmärgi täitmiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- tuua välja kulude juhtimise eesmärgid ja roll ettevõttes;

- anda ülevaade kulude juhtimise meetmetest ja võimalustest;
- käsitleda kulude juhtimise eripära trükitööstuses;
- anda ülevaade Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-st ja selle tegevuskeskkonnast;
- analüüsida Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kulujuhtimise süsteemi;
- tuua välja ettepanekud Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kulujuhtimise süsteemi täiustamiseks.

Bakalaureusetöö eesmärgi ja ülesandeid silmas pidades on töö jaotatud kaheks osaks, mis hõlmavad endas mitmeid alapeatükke. Töö esimeses osas antakse teoreetiline ülevaade kulude juhtimise eesmärkidest ja selle vajadusest ettevõttes. Samuti seletatakse lahti kulude juhtimise erinevad meetmed ja võimalused ning tuuakse välja kulude juhtimise eripära trükitööstuse puhul. Tuuakse esile ka kulude juhtimise üldine olulisus ettevõtte juhtimissüsteemis ehk väärtus, mida kulujuhtimissüsteem juhtkonnale pakkuda saab.

Töö teoreetilise osa kirjutamisel on autor kasutanud suures osas erinevaid kulude juhtimisega seotud teadusartikleid, raamatuid, kodulehekülgi ja ajakirjanduslikke väljaandeid, mis on peamiselt kättesaadavad interneti vahendusel. Kirjanduse saamiseks kasutatakse muuhulgas andmebaase EBSCO ja Google Scholar. Üldiselt on bakalaureusetöös kasutatavad materjalid pärit erinevatest allikatest, mis on nii eesti- kui ka ingliskeelsed.

Töö empiirilises osas antakse täpsem ülevaade Tallinna Raamatutrükikoja OÜ tegevuskeskkonnast. Analüüsitakse vastava ettevõtte kulude juhtimise süsteemi ning püütakse välja töötada arendusettepanekud, et need võimaldaks ettevõttel läbimõeldumat kulude planeerimist, kuludega seotud eesmärkide saavutamise kontrollimist ning tööjõukulude ja materiaalsete ressursside efektiivsemat kasutamist. Intervjuud vastava info saamiseks viidi läbi küsitledes nii ettevõtte juhatuse esimeest/finantsdirektorit, kes on varasema pearaamatupidaja kogemusega kui ka pearaamatupidajat. Lisaks intervjuudele on kasutatud ka dokumendianalüüsi ja tootmisprotsessi vaatlust.

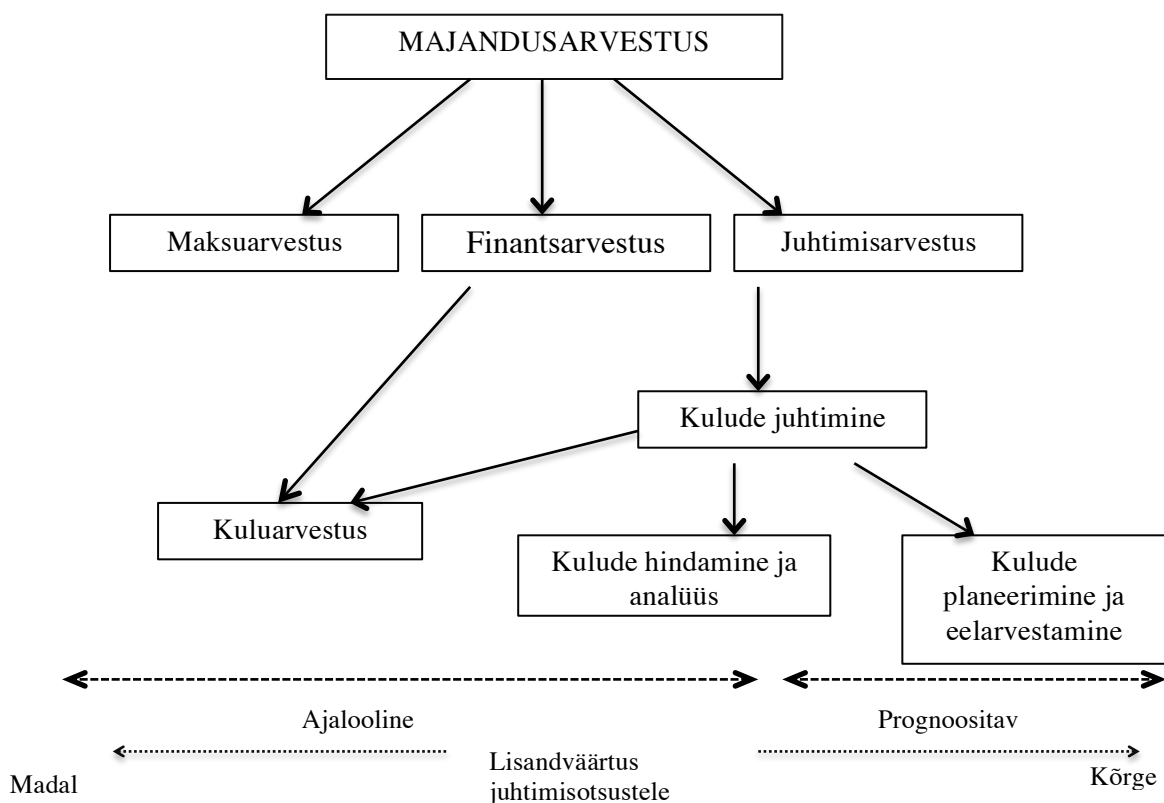
Autor soovib tänada oma juhendajat Kertu Lääts, kes aitas kaasa käesoleva töö valmimisele. Samuti soovib autor tänada Tallinna Raamatutrükikoja OÜ töötajaid, kes leidsid aega intervjuude jaoks ning andsid sellega panuse kulude juhtimise süsteemi uurimisse.

Märksõnad: kulude juhtimine, kuluarvestus, kulude planeerimine, kulude hindamine ja selle analüüs, trükitööstus.

1. KULUDE JUHTIMISE TEOREETILINE KÄSITLUS

1.1. Kulude juhtimise eesmärgid ja vajadus ettevõttes

Kulude juhtimine on üks osa ettevõtte majandusarvestuse süsteemist. Joonisel 1 on välja toodud majandusarvestuse üldine jaotus. Majandusarvestus jaguneb üldiselt juhtimis- ja finantsarvestuseks. Juhtimisarvestus peab tagama juhtimisotsuste langetamiseks vajaliku info. See hõlmab spetsiifilisi meetodeid, protseduure ja võtteid, mille eesmärgiks on anda juhtkonnale ettevõtte juhtimiseks vajalikku infot. Finantsarvestus seevastu produtseerib firma finantsseisundit ja tegevust käsitlevat infot välistarbijate jaoks. (Alver, Reinberg 2002: 19) Lisaks on välja toodud ka maksuarvestus, mille eeskirjad on reguleeritud vastavalt konkreetse riigi seadusandlusele, mida ettevõtte ja üksikisikud peavad järgima ettevalmistades oma maksudeklaratsioone.



Joonis 1. Finantsjuhtimise koostisosad

Allikas: (Evaluating and Improving ... 2009: 7), autori koostatud.

Nagu on näha joonisel 1, siis kuluarvestus ühendab teatud määral finants- ja juhtimisarvestust. See jälgib kulude kajastamist nii ettevõtte finantsarvestuse protsessis (raamatupidamisregistrites, varude maksumuse kujunemisel ja kajastumisel bilansis, realiseeritud teenuste kulu kujunemisel kasumiaruandes) kui ka kulude analüüsi ja selle rakendusi organisatsiooni-siseses juhtimisarvestuse protsessis (toodete ja teenuste omahinna kalkuleerimisel, kulude planeerimisel, hinnakujundusel jne). (Haldma 2011: 4)

Juhtimisarvestuses on kõige olulisemal kohal kulud, sest nende oskuslikust juhtimisest sõltub firma edukus ja tulemuslikkus tavaliselt kõige rohkem. Juhtimise tulemuslikkus sõltub suuresti sellest, millist infot omatakse ressursside tarbimisega tekkinud kulutuste kohta. See info on valdavalt järgmine (Kuluarvestus ja...2016: 472):

- kui suuri kulutusi tehti;
- millele tehti kulutusi;
- mis eesmärgil tehti kulutusi;
- kui otstarbekad olid kulutused.

Vaatamata rohketele erinevustele lähenemisel kuludele finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse vaatest, mis on välja toodud tabelis 1 (vaata lk 9), on neil ka mitmeid ühiseid jooni. Kõigepealt on mõlemad firma majandusarvestuse koostisosad ja käsitlevad ettevõtte majandustegevust. Lisaks nii finants- kui ka juhtimisarvestuse poolt produtseeritud infot kasutatakse otsuste langetamisel. Tõsi, infotarbijad on erinevad: finantsarvestuslikust infost lähtuvad kreditorid, aktsionärid ja osanikud ning muud välistarbijad, samal ajal kui juhtimisarvestuslikku infot kasutab firmasiseste otsuste langetamiseks juhtkond. (Alver, Reinberg 2002: 24)

Tabel 1. Kulude erinevus lähtuvalt finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse vaatest

Tunnus	Kulud finantsarvestuses	Kulud juhtimisarvestuses
Eesmärk	Varustada erinevaid info välistarbijaid firma kulusid iseloomustava infoga	Varustada juhte kulude planeerimise ja kontrolli teostamiseks ning juhtimisotsuste langetamiseks vajaliku infoga
Info kasutajad	Välistarbijad	Sisetarbijad
Ajaline suunitlus	Minevik	Tulevik
Täpsus	Andmed täpsed, info põhiliselt monetaarne	Info saamise kiirus on sageli suurema tähtsusega kui andmete täpsus. Palju kasutatakse mittemonetaarset infot
Objektid	Ettevõtte kui terviklik majandusüksus	Ettevõtte tegevuse segmendid või struktuuralsed allüksused. Võib olla ka ettevõtte tervikuna
Info esitamise sagedus	Perioodiline, korrapäraselt	Vastavalt vajadusele, võib olla ka korrapäratu
Kohustuslikkus	On kohustuslik	Ei ole kohustuslik
Reglementeeritus	On reguleeritud riiklike ja rahvusvaheliste normatiivaktidega (raamatupidamise seadus, juhendid, standardid)	On reglementeeritud ettevõtte siseeeskirjadega; ainsaks kriteeriumiks on eelkõige kasulikkus

Allikas: (Alver, Reinberg 2002: 23); autori koostatud ja täiendatud.

Kulude juhtimine koosneb omakorda kolmest olulisest komponendist (vaata joonis 1 lk 7), mis on ka lähtekohaks käesoleva töö ülesehitamisel:

- 1) kuluarvestus;
- 2) kulude hindamine ja analüüs;
- 3) kulude eelarvestamine ja kontroll.

Kulude juhtimiseks juurutatakse kulude juhtimise süsteem. Kulude juhtimisel kasutatavad meetodid, põhimõtted, eeskirjad, juhendid, protseduurid, reeglid ja tegevused, mis koos toetavad organisatsiooni eesmärke ja nende saavutamiseks vajalikke tegevusi, moodustavad kulude juhtimise süsteemi. (Karu 2008: 58)

Kulu ei teki organisatsioonis üldjuhul iseenesest. Järjest rohkem kinnistub arusaam, et kulud ei juhtu niisama, vaid kulud on konkreetsete juhtimisotsuste (tegevuste) tulemus. Iga ressursi (raha, materjal, tööjõud jne) tuleb kasutada väärtuse loomiseks. Selleks, et luua suuremat väärtust, on juhtimises oluline keskenduda tulevikule ning missiooni,

visiooni ja strateegiatega elluviimisele. (Karu 2008: 44) Kõige laiemas tähenduses on kulu mistahes majandusressursi loovutamine (Jaansoo 2011: 5). Ettevõttele või eraisikust tarbijale, kes ostab ettevõtte toodetud materjale, valmistooteid või teenuseid või kaupu ja teenuseid üheskoos, tekib omakorda kaupade soetamisest ja teenuste tarbimisest kulu. Seega mõeldakse kulu all ka mingi kauba või teenuse eest makstavat hinda. (Kuluarvestus ja... 2016: 469)

Eesti Vabariigi Raamatupidamisseaduses (2016: §3 lõige 5) seisab, et: “Kulu on majandusliku kasu vähenemine aruande perioodil, vara vähenemise, ammendumise või amortisatsiooni või kohustuste tekkimisena, mille tulemusena omakapital väheneb, välja arvatud omakapitali arvel omanikele tehtud väljamaksed.”

Kuluobjekt on igasugune toode, tegevus, protsess, organisatsiooni allüksus, mis pakub huvi juhtidele ning eeldab kulu eraldi mõõtmist. Kuluobjektiks võivad olla nt üksiktoode, tootmisliin, teenus, reklaamikampaania, turustusosakond, ettevõtte tervikuna. Kulu tekib ressursside kasutamisel organisatsiooni eesmärkide saavutamiseks ja vajalike strateegiatega elluviimiseks tehtavate tegevuste tulemusena, st iga ressursi tuleb kasutada väärtuse loomiseks, vastasel juhul on ressurss raisatud. Järelikult tuleb kõik kulud seostada eesmärkide, strateegiatega ja tegevustega, seega peab toimuma kulude juhtimine. (Jaansoo 2011: 5)

Juhtimisarvestuse spetsialistide ühing *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) defineerib kulude juhtimist kui andmete kogumise, analüüsi ja esitamise meetodite ning juhtimisarvestuse põhimõtete rakendamist, et tagada kulude efektiivne planeerimine, jälgimine ning kontroll (2000: 27). Kulude juhtimine kirjeldab juhi lähenemisviisi ja tegevust, et planeerida ja kasutada ressursse suurendamiseks väärtust klientide ja omanike silmis ning saavutada organisatsiooni eesmärgid. Kulude juhtimisel on lai fookus ja see pole keskendunud ainult kulude vähendamisele (Edwards 2014: 4). Kulude juhtimine on eesmärgistatud, tulemuslikkusele suunatud tegevusprotsess, millega kindlustatakse erinevad huvigrupid vajaliku finants- ja mittefinantsinfo (Jaansoo 2011: 5). Kulude juhtimine on midagi enam kui toodete ja teenuste kulude arvestamine. See paneb ettevõtteid otsima järjest uusi võimalusi suurema lisandväärtuse loomiseks väiksemate kuludega. Lihtsamalt võib seda vaadelda kui eesmärgistatud

tegevusprotsessi, mille käigus varustatakse juhid juhtimiseks vajaliku finants- ja mitte finantsinformatsiooniga, mis on vajalik (Karu 2008: 43):

- organisatsiooni sisese ja välise aruandluse koostamiseks;
- strateegiate väljatöötamiseks ja strateegiliste eesmärkide saavutamiseks;
- strateegiliste, taktikaliste ja operatiivsete juhtimisotsuste vastuvõtmiseks;
- planeerimiseks, *controllinguks* ja tulemuslikkuse hindamiseks;
- kasumlikkuse suurendamiseks;
- kuluobjektide eelarvestamiseks ning arvestamiseks.

Kulude juhtimine on arengu ja pideva täiustamise protsess, sest kulude juhtimine motiveerib pidevalt otsima uusi võimalusi, et aidata organisatsioonil langetada õigeid otsuseid, loomaks erinevatele huvigruppidele, näiteks omanikele, klientidele, ühiskonnale või töötajatele, suuremat väärtust madalamate kuludega (Karu 2008: 44). Seega on efektiivne kulude juhtimise oskus tänapäevases konkurentsitihedas keskkonnas väga oluline edutegur.

Eeldused efektiivseks kulude juhtimiseks ettevõttes luuakse eesmärkide ja eelarvete kaudu. Juhtimine eesmärkide ja eelarvete kaudu on juhtimismeetod, mis ühendab juhtimise eesmärkide kaudu konkreetsete juhtimise eelarvetega ning baseerub eesmärkidest tulenevatel ning teadvustatud mõõdetavatel tööülesannetel, õigustel, kohustustel ja vastutusel. (Haldma, Karu 1999: 158)

Kuid kulude juhtimine ei tähenda alati kulude vähendamist, põhirõhk on kulude optimeerisel selleks, et järgida juhtimisstrateegiat ja saavutada organisatsiooni eesmärgid kõige efektiivsemal viisil. See omakorda aga hõlmab tihti lisakulutusi, nagu näiteks kvaliteedi tõstmine ja uute toodete arendamine, klientide rahulolu parandamine, mille eesmärgiks on tõsta tulu ja kasumit. Seega ei ole kulude juhtimise mõistel üksühele definitsiooni. Seda kujutatakse kui informatiivset juhtimise süsteemi osa, kus on eesmärgiks edasi anda teavet või kui juhtkonna vahendit, mis aitab juhtida kulusid. (Stefea, Nică 2012: 338) Erinevate autorite definitsioone kulude juhtimisele saab näha tabelis 2 (vaata lk 12).

Tabel 2. Kulude juhtimise definitsioonid

Autor	Definitsioon
Hilton, W., R. Maher, W., M. Selto, H., F (2008)	Kulude juhtimine on keskendunud tuleviku mõjule praeguste ja kavandatud otsuste põhjal. Kulude juhtimine on filosoofia, suhtumine ja tehnikate kogum selleks, et luua väikeste kuludega suuremat väärtust.
Edwards, B. J. (2014)	Kulude juhtimine kirjeldab juhi lähenemisviisi ja tegevust, et planeerida ja kasutada ressursse suurendamiseks ettevõtte väärtust klientide ja omanike silmis ning saavutada organisatsiooni eesmärgi. Kulude juhtimisel on lai fookus ja see pole keskendunud ainult kulude vähendamisele.
Stefea, Nică (2012)	Kulude juhtimisel on põhirõhk kulude optimeerimisele selleks, et järgida juhtimisstrateegiat ja saavutada organisatsiooni eesmärgid kõige efektiivsemal viisil. Seda kujutatakse kui informatiivset juhtimise süsteemi osa, kus on eesmärgiks edasi anda teavet või kui juhtkonna vahendit, mis aitab juhtida kulusid.
Hudakova, S. L. Radoslav, B (2015)	Kulude juhtimine on universaalne juhtimise vahend, mida ei kasutata vaid kulude kalkuleerimiseks, vaid mis kujutab endast vahendit, mis võimaldab tegelikke kulusid vähendada.
Hagiu, A. (2012)	Kulude juhtimise eesmärgiks on sobivate meetoditega saavutada kontroll kulutegevuse üle, tagades sellega optimaalsus kogu majandustegevuse protsessis. Selleks, et kulude juhtimine oleks edukas, tuleb rõhutada, et kulud peaksid olema korraldatud nii, et see kajastaks tõhusat kontrolli tootmisprotsessi kõikidel etappidel.
Kumar, A. Kumar, S (2011)	Kulude juhtimine on tegevus, mis kujutab endast nii kulude lühi- kui ka pikaajalist planeerimist ning kontrolli eesmärgiga vähendada toote ja teenuse kulusid.
Hansen, D. R, Mowen. M. M, Guan, L. (2009)	Kulude juhtimine on peamiselt seotud toodetava väljundiga siseinfo kasutajatele, kasutades sisendeid ja erinevaid protsesse selleks, et rahuldada ettevõtte eesmärgi.

Allikas: autori koostatud erinevate autorite definitsioonide põhjal.

Tabeli 2 põhjal võib väita, et kõikide autorite kulude juhtimise definitsioonid on üldiselt keskendunud ettevõtte väärtuse suurendamisele ja olemasolevate kulude vähendamisele, kuid see pole iga autori arvates ainsaks prioriteediks. Üks tähtsamaid faktoreid on aga ettevõtte püstitatud eesmärkide saavutamine. Samas tuleb autorite seisukohalt välja ka olulisi erinevusi. Näiteks Edwards kirjeldab kulude juhtimist kui juhi lähenemisviisi ja tegevust, et planeerida ja kasutada ressursse suurendamiseks ettevõtte väärtust klientide ja omanike silmis ning saavutada organisatsiooni eesmärgid. Ta on keskendunud ettevõtte väärtuse loomisel just omanikele ja klientidele samal ajal kui Kumari definitsioonis on põhirõhk kulude lühi- ja pikajärglase planeerimisel ning Hansen *et al* keskendub hoopiski siseinfo kasutajatele selleks, et saavutada ettevõtte eesmärgid.

Antud töös lähtub autor peamiselt Edwards, B. J. artiklis toodud kulude juhtimise definitsioonist, kus keskendutakse ettevõtte väärtuse suurendamisele ja eesmärkide saavutamisele, samal ajal ka tegelike kulusid vähendades. Lisaks sellele on töös kasutatud ka Hagi, A. definitsiooni, mille eesmärgiks on sobivate meetoditega saavutada kontroll kulutegevuse üle. Ettevõtte kulude juhtimise süsteemi arendustegevuse puhul mängivad antud definitsioonide kriteeriumid suurt rolli, kuna edukas kulude juhtimine sunnib pidevalt otsima uusi võimalusi, et aidata ettevõtet langetada õigeid otsuseid ja luua erinevatele huvigruppidele suuremat väärtust väiksemate kuludega.

Kulude juhtimise peamiseks eesmärgiks on sobivate meetoditega saavutada kontroll kulutegevuse üle, tagades sellega optimaalsus kogu majandustegevuse protsessis. Selleks, et kulude juhtimine oleks edukas, tuleb rõhutada, et kulud peaksid olema korraldatud nii, et see kajastaks tõhusat kontrolli ettevõtte majandustegevuse kõikidel etappidel. (Hagi 2012: 233)

Kulude juhtimine on ettevõttele väga oluline, sest see ei hõlma ainult tekkinud kulude mõõtmist ja raporteerimist. Kulude juhtimine on keskendunud tuleviku mõjule praeguste ja kavandatud otsuste põhjal. Kulude juhtimine on filosoofia, suhtumine ja tehnikate kogum selleks, et luua väikeste kuludega suuremat väärtust. (Hilton *et al*

2008: 5) Allpool kirjeldatakse üksikasjalikumalt filosoofia, suhtumise ja tehnikate kogumi rolli kulude juhtimisel.

Esiteks, kulude juhtimine on edasimineku filosoofias, sest see arendab pidevalt uusi võimalusi selleks, et aidata organisatsioonidel teha õigeid otsuseid ja luua klientide jaoks rohkem väärtust. Tõhusad ettevõtted pakuvad klientide soovitud tooteid, kasutades selleks minimaalseid ettevõtte varusid ja materjale, kuid samal ajal otsides jällegi uusi võimalusi väärtuse tõstmiseks. (Hilton *et al* 2005: 5)

Teiseks, kulude juhtimine kujutab endast suhtumist, kus kõik tooted ja toimingud põhinevad juhtkonna otsustel. Teiste sõnadega, kulud lihtsalt ei juhtu. Siiski kulude juhtimise analüütikud lihtsalt ei dokumenteerid erinevaid otsuseid ja kulusid, vaid nad tegutsevad hoopiski aktiivsete partneritena juhtkonna kõrval, eesmärgiga parandada ja arendada toodangut ja efektiivsust. (*Ibid*)

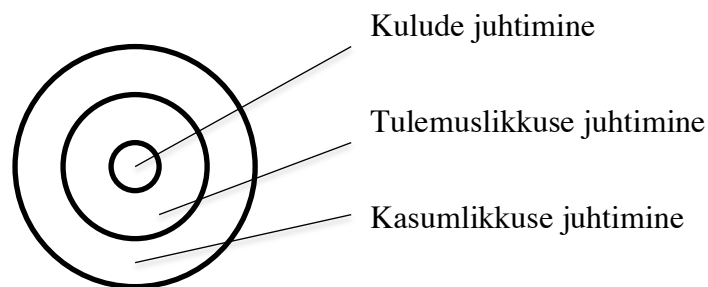
Kolmandaks, kulude juhtimine on usaldusväärsete tehnikate kogum, mis kasutab mitmesuguseid meetmeid, et hinnata tehtavate otsuste mõju. Need tehnikad võivad olla kasutuses nii individuaalsete otsuste toetamise puhul, kui ka üleüldiste juhtkonna otsuste toetamise puhul. Kulude juhtimise süsteem on kulude juhtimise tehnikate komplekt, mis üheskoos funktsioneerib selle nimel, et saavutada organisatsiooni eesmärgid. (*Ibid*) Kulude juhtimine keskendub küsimustele: kuidas suurendada lähtuvalt omaniku poolt püstitatud eesmärkidest lisandväärtust kliendile, maksimeerida kasumit, kasutada efektiivsemalt ressursse ja hoida kulutusi võimalikult madaladena? (Karu 2008: 44–45)

Kulude juhtimisel lähtutakse ka tulemuslikkuse juhtimisest ja juhtimine eesmärkide kaudu põhimõtetest. Nii kasumile suunatud kui ka kasumile mittesuunatud organisatsioonid asutatakse selleks, et saavutada püstitatud eesmärgid. Enamike nüüdisajal kasutatavate juhtimispõhimõtete nurgakiviks on konkreetsed ja mõõdetud eesmärgid. Püstitatud eesmärkide saavutamiseks on olulise tähtsusega tegevuseks juhtimine ning jätkuvalt kasutatavaks juhtimismeetodiks on tulemusjuhtimine ehk juhtimine eesmärkide kaudu. (Karu 2008: 47)

Tulemuslikkuse juhtimise olulisemad põhimõtted on (Hilton *et al* 2008: 635):

- soetada ainult vajaminevaid ressursse;
- hankida usaldusväärset avalikku infot mitmetasandilise kontrolli teostamiseks;
- strateegia kujundamisest teha pidev ja kõikehõlmav protsess;
- olla orienteeritud turu vajadustele;
- eesmärgiks seada konkurentide võitmine;
- premeerida meeskonda konkurentsiedu saavutamise eest.

Tulemuslikkuse juhtimise eesmärgiks on tagada, et organisatsioon ja selle kõik allsüsteemid saavutaksid koostöös organisatsiooni püstitatud eesmärgid. Kasumi maksimeerimiseks on vajalik tulude suurendamine ja/või kulude vähendamine, mille saavutamisel on üheks olulisemaks tegevuseks kulude juhtimine, mida vajavad kõik organisatsioonid olenemata tüübist. (Karu 2008: 48) Tulemuslikkuse, kasumlikkuse ja kulude juhtimise seosed on kujutatud joonisel 2.



Joonis 2. Tulemuslikkuse, kasumlikkuse ja kulude juhtimise seosed. Allikas: (Karu 2008: 49).

Selleks, et tagada kulude juhtimise tõhus ja efektiivne toimimine, tuleb juurutada asjakohaseid kulude juhtimise arvestusmeetodeid ja kasutada erinevaid kuluarvestuse vahendeid, millest tuleb põhjalikumalt juttu järgmises alapeatükis.

1.2. Kulude juhtimise meetmed ja võimalused

Ettevõtte juhtimisel peavad selle juhid omama informatsiooni paljudest valdkondadest. Ilma üksikasjaliku informatsioonita firma kulude tekkimisest on ettevõttes võimatu võtta vastu olulisi juhtimisotsuseid.

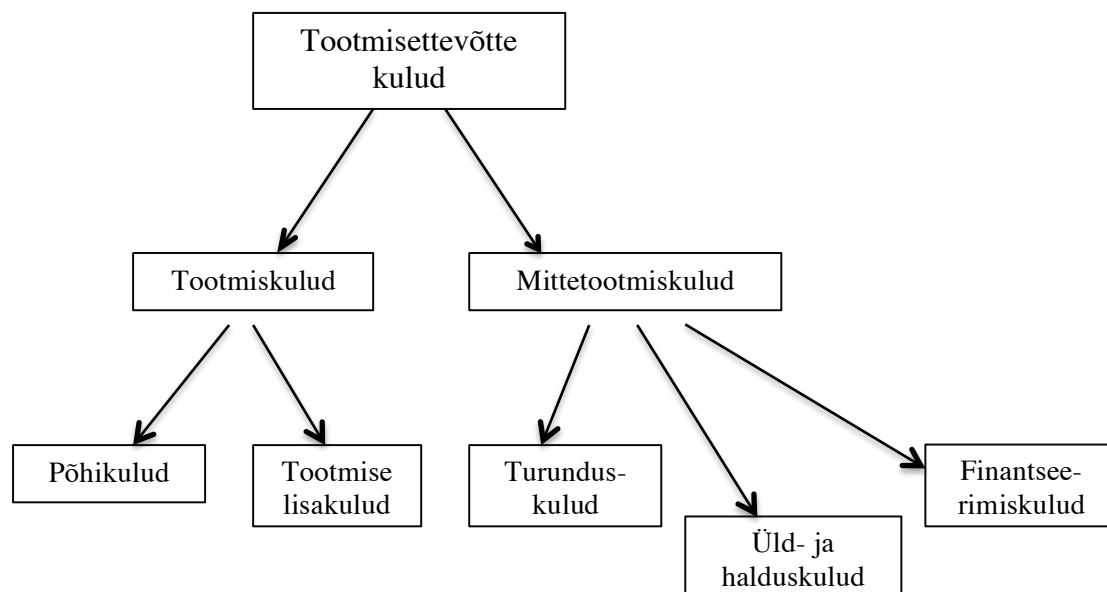
Kuluarvestus on seotud nii finants- kui ka juhtimisarvestusega pakkudes olulist informatsiooni mõlemale valdkonnale. Kulude juhtimises võib välja tuua järgmisi komponente (Evaluating and Improving ... 2009: 7):

- kulude mõõtmine ja arvestus;
- kulude hindamine ja analüüs;
- kulude planeerimine ja eelarvestamine;

Kuluarvestus on kulude juhtimise süsteemi allsüsteem, mis on seotud teenuste, toodete, tegevuste identifitseerimisega ning see pakub huvi organisatsiooni juhtidele (Hansen, Mouwen 2006: 993). Kulude juhtimisest lähtuvalt on kuluarvestusest saadav info väga oluline. Vastavat informatsiooni kasutatakse nii kulude hindamisel, analüüsil ning kulude planeerimisel kui ka eelarvestamisel.

Organisatsiooni kuluarvestuse süsteem koosneb kululiikide, kulukohtade ja kulukandjate arvestusest. Kululiikide arvestus peab selgitama, millised kulud, võttes arvesse nende kujunemise ja käitumise erinevaid aspekte, esinevad organisatsioonis. Kulukohtade arvestus selgitab, millistes organisatsiooni struktuuri või põhitegevuse protsessi osades erinevad kululiigid tekivad ning kulukandjate (kuluobjektide) arvestus peab selgitama, millises mahus on erinevate arvestusobjektide (kuluobjektide) tarvis tehtud kulusid. (Haldma 2011: 11)

Kuluarvestuses on vaja kulusid teatud põhimõtete järgi liigitada. Kulude liigitamise aluseid on palju. Kriteeriumideks võivad olla näiteks kulude tekkimise allikas, aeg, koht jne. Mida suurem on ettevõtte, seda suurem on kulude loetelu, mida peab arvestama ja millele tähelepanu pöörama. Suuresti mõjutab kulude liigitust ka tegevusvaldkond. Üks võimalik kulude liigitus tootmisettevõtte jaoks on välja toodud joonisel 3 (vaata lk 17).



Joonis 3. Kulude liigitus tootmisettevõttes. Allikas: (Alver, Reinberg 2002: 40)

Tootmisettevõtte kulud jagunevad tootmiskuludeks ja mittetootmiskuludeks. Tootmiskulud on kulud, mis on seotud tootmisega, st toorme ja materjali transformeerimisega lõpptoodanguks. Tootmiskulud jagunevad põhikuludeks (põhimaterjal ja põhitööliste palk) ning lisakuludeks (kõik muud tootmiskulud). Mittetootmiskulud hõlmavad turunduskulusid, üld- ja halduskulusid ning finantseerimiskulusid. (Alver, Reinberg 2002: 40)

Mittetootmiskulud on seotud ettevõtte juhtimisega ja toodangu turustamisega. Turunduskulud, mida sageli nimetatakse ka turustuskuludeks ehk *marketingikuludeks* ja müügikuludeks, on toodangu müügi ja lähetamisega seotud kulud (*Ibid* 44). Turustuskulud on organisatsioonis turustusfunktsiooni täitmiseks tehtud kulud (sh turustusega tegeleva personali töötasud, turustusega seotud põhivara amortisatsioonikulu, turustuseesmärgil tehtud transpordikulu, reklaamikulu jne). Turustuskulude elemendid võivad olla organisatsioonide lõikes erinevad ning need täpsustatakse organisatsiooni raamatupidamise sise-eeskirjades. (Karu 2008: 131)

Üld- ja halduskulud, mida sageli nimetatakse lihtsalt administratiivkuludeks või halduskuludeks, on seotud ettevõtte kui terviku funktsioneerimise tagamisega. Halduskuludeks on:

- üld- ja haldusfunktsioone täitvate töötajate palgad, komanderingukulud, preemiad ja sotsiaalkulud;
- haldushoone amortisatsioon;
- haldushoone kindlustus;
- haldushoone remondi- ja hooldekulud;
- kontorimööbli ja seadmete amortisatsioon;
- kontoriseadmete remondi ja hooldekulud;
- haldusotstarbeliste ruumide, sisseseade ja seadmete rendikulud. (Alver, Reingberg 2002: 45)

Kuluarvestuses liigitatakse kulusid ka otse- ja kaudkuludeks. See, kas kulud on otse- või kaudkulud, sõltub sellest, mil määral ja millises ulatuses on võimalik kulusid siduda otse vaadeldava toote või teenusega. Otsekulud on kulud, mis on tekkinud ressursside kasutamisest mingi kindla toimingu teostamisel.

Tüüpilised otsekulud on tööjõukulud, materjalikulud ja ostetud teenuste kulud. Otsekulud tekivad alati tootmis-, ostu-, müügi-, transpordi- ja laoprotsessides ja neid saab suunata üldjuhul otse kulukandjale. Kaudsed kulud ehk kaudkulud on seotud toimingutega muul viisil. Üldjuhul jaotatakse need toodetele ja teenustele võrdselt ühiku järgi ja/või võrdeliselt toimingute otsekulude suuruslega. Suurema otsekuluga kulukandja saab ka suurema kaudse kulu. Kaudkuludel puudub vahetu seos kulukandjaga ja nende otsene suunamine kulukandjale pole põhjendatud. Tüüpilised kaudsed kulud on näiteks masinate, seadmete ja tööriistade kulud ning juhtimise ja administreerimise kulud. (Kuluarvestus ja.. : 473)

Kulud jaotatakse püsiv- ja muutuvkuludeks selle alusel, kuidas kulude tekkimine ja muutumine on seotud tootmise või teenuse koguse muutusega. Muutuvkulud on kulud, mis tekivad ainult siis, kui toimingud leiavad tegelikult aset. Nii näiteks on tüüpilisteks muutuvkuludeks tootmises materjalikulud. Muutuvkulud kaasnevad tavaliselt ostetud materjalide ja valmistoodetega, tööliste palkadega, elektrienergiaga, kütusega jne.

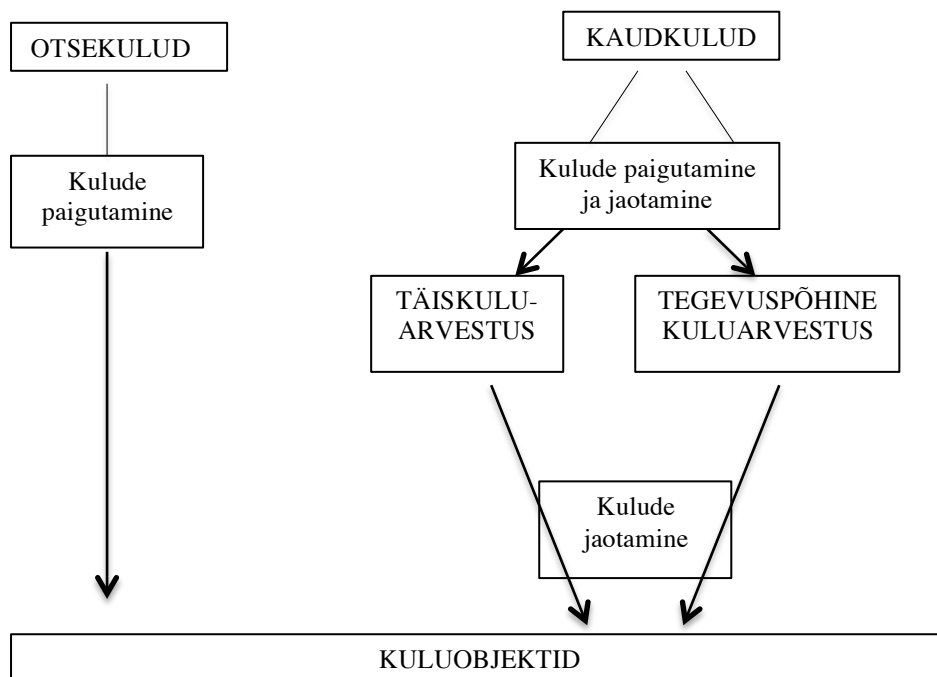
Reeglipäraselt on muutuvkulud need kulud, mis ei teki kunagi siis, kui midagi ei toodeta, ei osteta ega transpordita. Muutuvkuludel on omadus olla pikal perioodil suhteliselt püsival tasemel. Püsivkulud on kõik ülejäänud kulud, mis pole muutuvkulud. Püsivkulude määr on ühesugune olenemata sellest, millise intensiivsusega tegevused toimuvad. Püsivkulude suurus jääb muutumatuks ka siis, kui tegevusi üldse ei toimu. Püsivkulud on näiteks masinate ja seadmete ning infrastruktuuri rajatiste soetamiseks või teenuse osutamiseks tehtud kulud, mis ei muutu koos teenuste hulga muutumisega teatud perioodil. Püsivkulud ei sõltu sellest, kas nõudlus on olemas või mitte, need esinevad nõudluse mistahes taseme juures. (Kuluarvestus ja...2016: 473)

Olenemata organisatsiooni tootmisprotsessi olemusest ja struktuurist, vajab ettevõtte juhtkond kulude kohta erinevate eesmärkide saavutamiseks infot. Seoses tootmisprotsessi eripäradega ning sellega, kuidas toimub kulude liigitamine ja kuluobjektidele jaotamine, liigitatakse kuluarvestuse põhimõtted täiskuluarvestuseks ja osakuluarvestuseks. Täiskuluarvestus on selline arvutustehnika, mille kasutamisel jagatakse kõik kulud tooteühikutele, saades seega kogukulud tooteühiku kohta. Täiskuluarvestus on tuntud ka traditsioonilise kuluarvestuse ja lihtkuluarvestuse nime all (Karu 2008: 273). Muutuvate tegevusmahtude korral ei ole võimalik täiskuluarvestust kasutada. See olukord tekib kuna kulud on liigitatud otse- ja kaudkuludeks, mitte aga muutuv- ja püsikuludeks. See on ka ühtlasi täiskuluarvestuse suurim puudus. Täiskuluarvestusest saadav info annab täpsema ülevaate kogukulude kujunemisest ja tootmisressursside kasutamisest, mis on üks oluline osa kulude juhtimisel.

Osakuluarvestus on kuluarvestustehnika, mis jaotab kulud püsikuludeks ja muutuvkuludeks ning mille kasutamisel jagatakse ainult muutuvkulud tooteühikutele saades müügikatte (jääktulu). Katteks nimetatakse müüdud tooteühiku müügihinna ja muutuvate kulude vahet. Muutuvkulud kantakse kuluobjektidele otse, aga püsikulusid ei kanta kuluobjektidele üldse. Püsikulusid vaadeldakse kogusummas perioodi lõpus ning neid arvestatakse alles ettevõtte kasumi väljatoomisel. Osakuluarvestus toob välja kulude käitumise erinevate tegevusmahtude juures. Osakuluarvestus on eriti sobiv meetod lühiajaliste otsuste tegemiseks. (Haldma, Karu 1999: 90–91) Osakuluarvestuse eeliseks kulude juhtimisel on aruannete perioodi tegeliku olukorra parem kirjeldatus.

Tulenevalt kuluarvestuse meetodite jagunemisest – traditsiooniliseks ja kaasaegseks – võib ka kulude juhtimise infot jagada traditsioonilise ja kaasaegse kulude juhtimise infona. Enamlevinud traditsioonilised kalkuleerimismeetodid on tellimisjärgne kalkuleerimismeetod (*job order costing*) ja protsessijärgne kalkuleerimismeetod (*process costing*). Kaasaegsete kalkuleerimismeetoditest on tuntuimad tegevuspõhine kalkuleerimine (*Activity-Based Costing* ehk ABC) ja eesmärgijärgne planeerimine (*Target Costing*). (Drury 2005: 274)

Traditsiooniliste meetodite puhul kasutatakse täiskuluarvestust (*absorption costing*). See on kuluarvestustehnika, mille kasutamisel liigitatakse kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks ning arvestatakse kõik kulud (või tootmiskulud) kulukandjatele. (Karu 2004:218) Järgnevalt on ka välja toodud joonis traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse kohta (vaata joonis 4).



Joonis 4. Traditsiooniline ja tegevuspõhine kuluarvestus. Allikas: (Karu 2008: 251)

Nii täiskuluarvestuse kui ka tegevuspõhise kuluarvestuse kasutamisel paigutatakse kuluobjektidele otsekulud ja kaudkulude (üldkulude) jaotamisel kuluobjektidele kasutatakse kahesammulist üldkulude jaotamist. Põhiline erinevus on kaudkulude jaotamisel. Täiskuluarvestuses arvestatakse kaudkulud enne kuluobjektidele jaotamist kulukohtadele, tegevuspõhises kuluarvestuses tegevustele. (Karu 2008: 251)

Traditsioonilise kuluarvestuse süsteemi puhul grupeeritakse kulud enamasti suurtesse rühmadesse ja kategooriatesse, mis ei võimalda klientide teenindamisel ja toimingute teostamisel tekkivate tegelike kulude detailse analüüsi elluviimist. Toimingute juhtimisel on vaja teha sageli kulukompromisse. Ilma oskuseta analüüsida summeeritud kuluandmeid on võimatu leida ettevõtte logistikasüsteemis kulukompromisse. Traditsioonilised kuluarvestussüsteemid eraldavad tööstuse tootmiskulud individuaalsetest toodetest ja müüdud kauba kuludest, samal ajal kui mittetootmiskulud kajastatakse kasumiaruandes perioodkuludena (EldenBurg, Wolcott 2005: 259).

Traditsioonilised kuluarvestusmetoodikad on võimaldanud jaotada otse- ja muutuvkulusid toodetele ning teenustele suhteliselt täpselt. Tavapärased majandusarvestussüsteemid jaotavad ja seovad ettevõtte üldkulud toodetele või teenustele, lähtudes tootmiseks või teenuste osutamiseks kulutatud tööjõust, materjalidest, seadmetest ja muudest ressurssidest. Kulude selline jaotamine põhjustab suhteliselt väikesi vigu, kui ettevõtte pakub väheseid ning sarnaseid tooteid ja teenuseid. Toodete ja/või teenuste skaala laienemisel suureneb tavaliselt üldkulude osa, mistõttu võib traditsiooniliste kuluarvestussüsteemide kasutamine põhjustada olulisi vigu ja disproportsioone üldkulude jaotamisel. Probleemid kulude jaotamisel ja edasisel suunamisel on tekkinud alati siis, kui hakatakse jaotama kaudseid kulusid ja püsivkulusid. Tavapärastel kuluarvestusmeetoditel on ka see puudus, et need ei võimalda arvutada täpselt ettevõtte toimingute omahindu. (Kuluarvestus ja... : 487)

Traditsiooniline kalkuleerimismeetod jaguneb omakorda tellimus- ja protsessipõhiseks kuluarvestuseks. Tellimuspõhise kuluarvestusmeetodi puhul on kuluobjektiks tellimus. Tellimuse all mõistetakse kuluarvestuses teistest toodetest ja teenustest selgelt eristuvaid tooteid ja teenuseid- näiteks kliendi soovil valmistatavat individuaalset toodet või toodete partiid, samuti konkretiseeritud tööd või teenust. Tellimuspõhist kuluarvestust kasutatakse siis, kui majandusüksuse poolt produtseeritav toode või teenus on mingil määral unikaalne. (Alver 2007: 14) Põhilised tööstusharud, kus antud meetodit rakendatakse on trükitööstus, ehitus, laevaehitus, lennundus ja masinatööstus. Kuna ettevõttes toodetavad kaubad ja teenused pole sarnased, siis kulub iga tellimuse kohta erinev kogus otsest materjali ja tööjõudu ning üldtootmislikke ressursse. (Horngren, Foster 1991: 93)

Protsessipõhist/toimingupõhist kuluarvestust on hea kasutada, kui tootmises või teenuste osutamisel on tegemist identsete toodete või teenuste suurte mahtudega (masstootmine). Iga toote või teenuse ühikuga on seotud ühesugune hulk otsekulusid ja kaudseid kulusid. Toote/teenuse kulud arvestatakse protsesside või osakondade lõikes ning seejärel jaotatakse need suurele hulgale peaaegu samalaadsetele toodetele/teenustele. Transpordis võiks olla vastavaks näiteks rutiinsete vedude teostamine suures mahus kindlatel marsruutidel. Kui laos tehakse ühesugust kauba vastuvõtu ja väljastamisega seotud tööd, millega kaasnevad ressursside tarbimisest põhjustatud ühesugused kulumäärad, on mõistlik kasutada protsessipõhist kuluarvestust. (Kuluarvestus ja...: 492)

Traditsioonilise kuluarvestuse eeliseks on lihtsus ja sobivus kulupõhiste hindade kujundamiseks. Samas ei ole see meetod otstarbekas, sest ta ei anna muutavas keskkonnas piisavat ülevaadet kulude kujunemisest organisatsioonis ning tegevuste ja tehingute kulud ei ole alati seotud toodetud ühikute arvuga. Traditsioonilises kuluarvestuses jaotatakse tavaliselt kulud toodetele kasutades ühiku- või mahupõhiseid kulukäitureid. Sellise kulude jaotamise tulemusel saadud toote kulud on sageli ebaõiged, sest toote üldkulud ei ole tegelikkuses alati sõltuvad toodetud ühikutest. Lisaks ei arvesta traditsiooniline kuluarvestus kuidas spetsiifilised tegevused ja operatsioonid mõjutavad toote kulusid ja keskendutakse liigselt üksikutele allüksustele ja nende tulemustele, seostamata tulemusi protsesside ja protsessides tehtavate tegevuste ning ressurssidega. (Jaansoo 2011: 45) Traditsioonilise kuluarvestuse probleemide aluseks on sageli asjaolu, et need baseeruvad raamatupidamisarvestusel, mis oma olemuselt täidab teist rolli – on pigem kontroll- kui ettevõtte juhtimisfunktsiooni kandja ning tegeleb mineviku kajastamisega.

Järjest enam on hakatud kulukandjatena aga vaatlama tegevusi, kuna teatud tegevuste tulemusena sünnivad tooted. Seetõttu on vaja hinnata tegevusi ja nende kulusid, millest tulenevalt on välja arenenud kaasaegsed kuluarvestusmeetodid.

Kaasaegses juhtimises kasutatakse seetõttu järjest enam tegevuspõhist kulude juhtimismetoodikat (ABM- Activity Based Management). Tegevuspõhine juhtimine on juhtimismeetod, mille käigus lisatakse kliendi poolt tunnetatud väärtused igale

tegevusele, eristatakse väärtust lisavad ja väärtust mittelisavad tegevused ning suurendatakse väärtust lisavaid tegevusi ja elimineeritakse väärtust mitte lisavad tegevused. (Karu 2008: 250) ABM toetab ettevõtet andes teavet selleks, et hõlbustada pikaajaliste strateegiliste otsuste langetamist, nagu tootevalik ja materjali hankimine. See võimaldab toote disaineritel paremini mõista erineva kujundusega toodete hindu ja paindlikkust ning seejärel oma kavandeid vastavalt sellele kohaldada. ABM toetab ka pidevat arengut, mis võimaldab juhtkonnal saada uusi teadmisi ja luua käitumuslikke stiimuleid, et parandada üht või mitut äriaspekti. (Activity-based...2001: 1)

Tegevuspõhine kuluarvestus on teadaolevalt ainuke meetodika, mida kasutades on võimalik arvutada teenuse omahinda täpselt. Selleks, et ettevõttes saaks kasutada tegevuspõhist juhtimist on kindlasti vajalik ka tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamine (*ABC-Activity Based Costing*). See on kulude arvestuse meetod, mille abil arvestatakse kulud kuluobjektidele (toodetele, teenustele), lähtuvalt nende kulude seosest ühe või teise tegevusega, kasutades tegevuspõhiseid kulukäitureid. Tegevuspõhise kuluarvestuse filosoofia on lihtne ja loogiline: kulutused ja kulud ei teki iseenesest, kulutused ja kulud on teatud juhtimistegevuse tulemus. (Karu 2008: 250) Selle kasutamine on võimalik kõikides ettevõtetes ja majandusharudes. Kuna toodete ja teenuste hinnad kujundatakse nende omahinna baasilt, lisades sellele taotletava kasumimäära, on ABC kuluarvestus aluseks ka toodete ja teenuste hindade kujundamisel. (Kuluarvestus ja...:488)

Tegevuspõhist kulude juhtimist on mõttekam kasutada ettevõttes, mille toodete ja teenuste valik on väga ulatuslik – nagu standardsed ja spetsiaaltooted, suure ja väikse mahulised tooted ning milleks tehtud kulutused on samuti väga erinevad. Lisaks annab tegevuspõhine meetod tulemusi ka ettevõtte puhul, kus kulutused on aegade jooksul aina suurenenud. (Cooper, Kaplan 1999: 216) ABC on eriti väärtuslik seetõttu, et täpsustab juhtide hinnangut selle kohta, milline on laekunud tellimuste teenindamise tegelik kulu (Nagle *et al* 2006: 191).

Tõeline väärtus ABM-i puhul pärineb kvaliteetsest teabest ja teadmistest, mis tagab omakorda paremaid otsuseid ja võimet mõõta mõju paranemist.

Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem on sagedasti kasutatud lähenemisviis traditsioonilise kuluarvestussüsteemi täiendamisel. Vastav meetod määrab esialgu tegevuste kulud ja alles siis kaupade ja teenuste kulud, sõltuvalt, kui suures osas see kaup või teenus vastavat tegevust kasutab. (Hilton *et al* 2008: 147)

ABC kasutusele võtnud organisatsioonid omavad selget ja süsteemset ülevaadet organisatsiooni kuludest ning nende seostest ressursside, tegevuste ja toodete/teenustega. Läbi tegevuspõhise kuluarvestuse on hõlpsasti võimalik analüüsida organisatsiooni efektiivsust, planeeritud või teostatud muudatuste rahalist mõju ning seeläbi omada mõjusaid argumente asutuse eelarve kaitsmisel.

Olulisemad sammud tegevuspõhise arvestuse juurutamisel on (Karu 2008: 254):

- tegevuste määratlemine ja kulukogumite moodustamine;
- ressursside kulude arvestamine;
- ressursi kulude paigutamine ja/või jaotamine tegevuste kulukogumitesse;
- tegevuse kulukogumile põhjendatud kulukäituri leidmine ja kulukäituri määra arvestamine;
- tegevuse kulukogumi kulude jaotamine kuluobjektidele.

Tegevuspõhisel juhtimisel saab eristada kaht teineteist täiustavat rakendust- operatiivset ja strateegilist. Operatiivse tegevuspõhise juhtimise eesmärgiks on sama koguse ressursside hulga juures suurendada tegevusmahtusid või vähendada lõpptulemuse saavutamiseks tehtavaid kulusid, et tulude tekkimiseks oleks vaja vähem ressursse. (Kaplan, Cooper 2002: 175) Operatiivne juhtimine hõlmab tegevusi, mis suurendavad efektiivsust, alandavad kulusid ning suurendab varade kasutamist; see tähendab, et tehakse asju õigesti. Teiste sõnadega, see püüab suurendada ettevõtte võimsust ja püüab selle nõude rahuldamiseks kasutada vähem organisatsioonilisi ressursse. (*Ibid* 1999: 277) Strateegiline tegevuspõhine juhtimine üritab suurendada kasumlikkust, toimides põhimõttel, et loobutakse ettevõttele kulukatest ning mittetulutoovatest tegevustest ning keskendutakse tulutoovatele (Kaplan, Cooper 2002: 175).

Tegevuspõhise kuluarvestuse eelistena võib välja tuua, et see meetod võimaldab leida täpsemalt ja informatiivsemalt toote kulusid, lihtsamalt hinnata juhtidel olulisi tuleviku kulusid, mõõta tegevuste mõju kulude kujunemisele; kindlustab parema ülevaate

organisatsiooni protsessidest ja seostab ressursid paremini väljunditega; võimaldab muuta nähtavaks kulude tekkepõhjused; loob eeldused kulusid põhjustavate tegevuste juhtimiseks ning tagab täpsema info protsesside väljatöötamiseks ja ümberkorraldamiseks. (Karu 2008: 261) Samas on tegevuspõhise kuluarvestuse meetodeid vahel keerukas kasutada, kuna raske on mõista neid äritegevuse protsesse, mille funktsioonidevahelised sidemed pole täielikult arusaadavad. Sobiva kulukandja tuvastamiseks on vaja uurida hoolega iga toimingut. Lisaks sellele on tegevuspõhise kuluarvestuse puuduseks selle süsteemi juurutamise liigne kulukus ja aeganõudlikkus. Samuti ei pruugi tulemused alati oluliselt erineda traditsioonilisel meetodil arvestatutest. (Jaansoo 2011: 46)

Karu (2008: 261) tõstab esile selle, et tegevuspõhise kuluarvestuse kasutamisel on võimalik kalkuleerida täpsemad toote kulud, täpsemalt mõõta tehtavate tegevuste mõju kulude kujunemisel, saada parem ülevaade ettevõtte protsessidest ja tegevustest, kulude tekkepõhjustest, otsustada toote hinnakujunduse üle, kulusid põhjustavaid tegevusi juhtida, tagada täpsem informatsioon protsesside arendamiseks ja muutmiseks. Lisaks soovitatakse tegevuspõhist kuluarvestust kasutada juhtudel, kui ettevõtte toodab erineva keerukusastmega tooteid, on erinevad kliendigrupid, erisuurused tootepartiid, pikad seadistusajad, spetsiifilised materjalid/tooted/tegevused, palju erineva suurusega tarnijaid, keerukas tellimuste prognoosimine, kulude struktuuris moodustavad kaud- ja püsikulud suure osa (*Ibid*: 264).

Lewis (2012: 135) toob välja tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi ilmsed eelised traditsioonilise kuluarvestussüsteemi ees:

- 1) ABC süsteem identifitseerib üldkulusid põhjustavad tegevused;
- 2) ABC süsteem tuvastab kulukäturid ning annab infot kontrolli- ja tulemuslikkuse hindamiseks;
- 3) ABC süsteem annab põhjusliku seose kulude ja kuluobjekti vahel;
- 4) ABC süsteem annab parema arusaama tootmisprotsessidest ja asjakohast teavet otsuste tegemiseks, mida traditsiooniline kuluarvestus ei paku.

Eesmärgijärgne kalkuleerimise põhiideeks on võimalikust toote lõpphinnast turul lahutada ettevõtte poolt soovitatav planeeritav sihtkasum, mille abil saab määratleda

sihtkulud (Peets 2001: 62). Eesmärgijärgne kalkuleerimine (*target costing*) on esmajoones Jaapani suurfirmades arendatav meetod. Insenerid alustasid selle meetodi arendamist 1960. aastatel. Uue toote valmistamisel on põhirõhk turuseisundi analüüsil. Sisuliselt on see tootmiskulude kontrolli ja vähendamise süsteem. Eesmärgijärgne kalkuleerimine aitab inseneridel disainida ja välja töötada uusi tooteid, mis rahuldavad kliendi soove ja mida saab valmistada soovitud hinnaga. (Atkinson, Kaplan 2012: 305)

Konkreetne kuluarvestuse meetodi valik sõltub suuresti aga ettevõtte iseloomust, selle tööstusharust ning suurusest. Kuluarvestuse praktikad on harva erinevates ettevõtetes sarnased. Kuluarvestuse valdkonnas pole ametlikke eeskirju ja määruseid nagu raamatupidamise valdkonnas. Hollandi avaliku sektori organisatsioonides läbi viidud uuringu kohaselt selgus, et kulude juhtimise süsteemid on kasutusel rahuldavaks regulatsioonide ja õigustamiseks organisatsiooni tegevusi eelkõige just välistele huvigruppidele mitte juhtimaks avaliku sektori organisatsiooni. Kulude juhtimise süsteemid on peamiselt kasutusel arvestuse pidamise eesmärgil, kuigi põhirõhk saadud informatsioonist võiks siiski olla paremate juhtimisotsuste tegemisel, millele aitaksid kaasa näiteks võrdlusuuringud, erastamise analüüsid ja müügihinna määramine. (Verbeeten 2010: 504)

Järgnevalt on välja toodud kuluarvestusest tulenevad kasutegurid (Arora 2016: 16):

- aitab välja selgitada kasumlikke ja kahjumlikke tegevusi;
- aitab kontrolli hoida kulude üle;
- pakub toetavat informatsiooni otsuste langetamiseks;
- abistab ettevõttesiseste poliitikate formuleerimisel;
- aitab leida võimalusi kulude vähendamiseks;
- aitab kaasa finantsaruannete koostamisele ja korrektsusele;
- aitab ennetada pettusi.

Igal juhul on kulude juhtimise aluseks nii kuluarvestus kui ka juhtimisarvestus ning mis eeldab teadmisi mõlemast valdkonnast. Sellest hoolimata pole kulude juhtimine kuluarvestus; kulude juhtimine hõlmab endas palju rohkemat kui lihtsalt kulude arvestust. Kuluarvestus on arvestuse valdkond, kus dokumenteeritakse, mõõdetakse, raporteeritakse infot selle kohta, kui palju asjad maksavad, kulude juhtimine on aga

palju kõikehõlmavam. (Kumar 2011: 119) Seda kujutatakse kui informatiivset juhtimise süsteemi osa, kus on eesmärgiks edasi anda teavet, mis aitab juhtida kulusid.

Hea kuluarvestus eeldab, et teatakse, mida ja kuidas tehakse ning kui palju ja millist materjali kasutatakse. Samuti on vaja teada, kui palju mingile tööetapile materjali kulub. Viimane nõuab kogemust, mille omandamiseks kulub aastaid. Kuid kui oma tegevust teadlikult ei analüüsita, ei kogune ka planeerimiseks vajalikke teadmisi. (Rohner: 113) Efektiivsest kuluarvestussüsteemist tuleb juhile teadlikkus ja alles siis saab rääkida kulude juhtimisest erinevate otsuste puhul.

Kulude juhtimine ettevõttes saab toimuda aga järgmiste osade kaudu: plaanide koostamine, eelarvete koostamine, otsustamine tegevusprotsessis ning kulude kontrollimine ja analüüs. Järgnevalt seletatakse vastavad osad üksikasjalikumalt lahti.

Kulude arvestusest genereeritavad andmed on väga oluline sisend planeerimisprotsessi jaoks. Ettevõttele üksikasjaliku tegevuskava loomist seatud eesmärkide saavutamiseks nimetatakse planeerimiseks. Seega nõuab planeerimine eesmärkide püstitamist ning viiside leidmist nende eesmärkide saavutamiseks ettenähtud aja jooksul. (Hansen, Mowen 2006: 14) Kontrollimehhanismi toimimise põhimõtteks on jälgida tagasiside põhjal plaanide elluviimist ja tulemuste saavutamist. Seega on tagasisidel oluline osa planeerimisprotsessist ja kontrollist. Planeerimisel pannakse paika edasised tegevused, tegevuste tulemusel saadakse tagasisidet ning kontrollfaasis kasutatakse saadud informatsiooni edasiste plaanide koostamisel. Raamatupidamisest regulaarselt saadavad kuluaruanded on esmane allikas asjakohasele tagasisidele. (Horngren, Sundem, Burgstahler, Schatzberg 2014: 24)

Planeerimine hõlmab endas prognoosimist, projekteerimist ja eelarvestamist, mis mõjutavad ka kulude planeerimist. Prognoosimise käigus püütakse aimata tulevaid sündmusi, mida ettevõtte ei saa kontrollida (hindade, tehnoloogia, nõudluse muutus), kuid millega tuleb arvestada kulude planeerimisel. Projekteerimisel hinnatakse ettevõtte olukorda ja tegutsemist erinevates majandussituatsioonides. (Lääts, Peets 1999: 105–106) Plaane koostatakse mitmeid, arvestades nende sisu ja ajalist perioodi. Eristatakse järgmisi plaane, kus pööratakse tähelepanu ka tehtavatele kuludele (*Ibid*: 104):

- strateegilised plaanid – tippjuhtkond püstitab organisatsiooni üldised eesmärgid, kus detailsuse aste on madal ning ajaline periood üle 5 aasta;
- pikaajalised plaanid – keskastmejuhid kavandavad detailsemaid plaane 1-5 aasta kohta;
- lühiajalised plaanid – kõige detailsemad plaanid kuni ühe aasta kohta.

Planeerimissüsteem on tugevalt seotud kontrolliga. Kulude planeerimine ei ole mõttekas, kui planeeritud näitajaid ei võrrelda tegelike tulemustega ning ilma väljatöötatud plaanideta on kontrolli teostamine raskendatud. (Lääts, Peets 1999: 118)

Eelarve on kavandatavate tegevuste (plaanide) ja oodatavate tulemuste esitus rahalises väljenduses. Eelarve koostamisel peavad organisatsiooni juhid enne organisatsiooni strateegiliste eesmärkide seadmist hindama võimalikke muudatusi majanduskeskkonnas ning klientide väärtushinnangutes. Eelarve koostamiseks tehtavad ettevalmistused võimaldavad tegevjuhtkonnal suunata organisatsiooni tegevusi erinevate huvigruppide vajaduste paremaks rahuldamiseks ning keskenduda kriitilistele edufaktoritele, sest neist sõltuvad lõpptulemused kõige rohkem. Eelarvestamise käigus läbi arvatud ja arendatud strateegiate kasutamine aitab organisatsioonil sujuvalt tegutseda muutuv konkurentsikeskkonnas ning saavutada paremaid tulemusi. Paljudes organisatsioonides on eelarved strateegiate elluviimise ainsaks väljundiks. Eelarvestamisel on oluline roll kogu organisatsiooni planeerimisprotsessis, sest just eelarvete abil mõtestatakse lahti ja täpsustatakse strateegiaid ning nende elluviimiseks vajalikke ressursse ja tegevusi. Eelarvestamine sunnib juhte oma tegevusi analüüsima ja planeerima. Samuti sunnib eelarvestamine läbi vaatama jooksvate tegevuste tulemusi, tingimusi ja ressursse, st eelarve koostamine ergutab juhte ette mõtlema, probleeme ennetama ning mõtlema, kuidas muuta probleeme võimalusteks. (Jaansoo 2011: 56)

Õigesti planeeritud ja juhitud eelarvesüsteemi põhilised plussid on kommunikatsioon, koordineatsioon, motivatsioon, eesmärkide ühtsuse saavutamine, parem kontroll ja võimalike kulude vähendamine (Haldma, Karu 1999: 163). Samas, eelarvestamise motiveeriv efekt väheneb, kui eelarvega püstitatud ülesande ebamäärasuse aste on kõrge, juhtidel ja töötajatel ei ole piisavalt usku eelarvestatud näitajate reaalsusesse ning

liialdatakse töötajate karistamisega, lähtudes jäigalt eelarve täitmise tulemustest. (Jaansoo 2011: 57)

Eelarvestamine sunnib juhte analüüsima, millised äri osad teenivad ettevõttele rohkem raha, millised vähem, ja millised on kahjumlikud. See annab ülevaate ettevõtte tõenäolisest rahavoost. Eelarve ei pruugi küll osutada täpselt, kuid sageli on ka mitte päris täpne prognoos ikkagi parem kui prognoosi täielik puudumine. Eelarvestamisel on ka hulk puudusi, millega peab arvestama. Eelarved põhinevad valdavalt eeldustel, mis valitsevad eelarve koostamise ajal, kui eelarve kehtivusajal võivad need tingimused oluliselt muutuda. Töötajad võivad võtta hoiaku, et eelarves prognoositud kulusummad tuleb ära kulutada ka siis, kui tegelikult seda vaja ei ole. Lisaks kulub eelarvestamisele palju aega ja jõudu, eriti siis, kui info kogumine ja liikumine ettevõttes on halvasti organiseeritud ning eelarve koostamise korda pole kehtestatud. (Äripäeva "Finantsjuhtimise...2013: 3-4)

Traditsioonilised eelarvestamise meetodid, mis põhinevad perioodilisel eelarvestamisel, ei ole nüüdisaegses konkurentsikeskkonnas enam piisavad. Seetõttu läheb järjest rohkem organisatsioone üle pideveelarvestamisele.

Pideveelarvestamine on eelarvestamise meetod, mille käigus erinevate perioodide eelarveid uuendatakse pidevalt, lisades uue ajaperioodi (nt nädal, kuu) ja jättes kõrvale just lõpetatud perioodi. Pideveelarve on eelarve, mida uuendatakse proaktiivselt, pidevalt, süstemaatiliselt. Eesmärgiks on, et eelarvestamine ei oleks vaid ühekordne aktsioon, vaid pidev tegevus. Oluline on, et iga töötaja tegeleks pidevalt oma tegevuse planeerimisega teatud periood ettepoole ja eelarve on vaid üks ajaliselt määratletud vaheetapp eesmärgi saavutamisel. Pidevat eelarvestamist saab kasutada vaid siis, kui eelarvestamise protsess ettevõttes on kiire ja ökonoomne. (Karu, Zirnask 2004: 302-303) Pideveelarvestamine julgustab juhtidel kasutada enda sisetunnet jooksvates küsimustes kokkupuutes ootamatute sündmustega. See võimaldab plaane üle vaadata ja vajadusel ümber teha, et täita laiemaid organisatsioonilisi eesmärke. (Frow, Marginson, Ogden 2010: 447)

Samamoodi nagu isiklikes rahaasjades, mida suur osa inimesi haldab edukalt ilma eelarveta, saavad ka paljud ettevõtted hakkama ilma eelarvestamiseta. Edukus eeldab

siiski mõtestatud tegevusi, et tulevikuks valmis olla. Selleks peab ettevõtte looma süsteemi, mida on kerge värskendada ja mis annab organisatsioonile mõistliku ülevaate, milliseks vähemalt paar eesseisvat kuud kujunevad. Hea vahend selleks on libisev prognoos. Prognoosi eesmärk pole eesmärkide seadmine, vaid probleemidest ja võimalustest märku andmine. Prognoos tasub teha niisuguse perioodi peale, mille raames on lootust saavutada mõistlik täpsus. Paljude pikajaliste lepingutega ettevõtetel võib see olla üle aasta, mõnikord ainult mõni kuu. (Äripäeva "Finantsjuhtimise...2013: 1)

Planeerimine ja eelarvestamine on vajalikud abivahendid juhtidele, et kooskõlastada tegevusi ja edastada eesmärke kogu organisatsioonis. Lühi- ja pikaajalised plaanid ning eelarved peavad järgima strateegilisi eesmärke, et organisatsioonis oleks kindlustatud ühtsete eesmärkide poole püüdlemine. Kommunikatsioon peaks toimuma nii ülalt alla kui ka alt üles, et erinevate tasandite töötajate ja osakondade tegevus oleksid integreeritud. (Horngren *et al* 2014: 289-291) Seega on kulude planeerimine ning eelarvestamine väga oluline valdkond kulude juhtimisest.

Otsustamine on tegevus, mis toimub ettevõtte kõikidel tasemetel nii pika- kui ka lühiajaliselt. Plaanid muudetakse otsuste abil tegudeks ning märkimisväärne osa otsuseid nõuab teatavat finantsilist või koguselist analüüsi, et teha ratsionaalseid valikuid alternatiivide hulgast. Otsustamist defineeritakse kui valikute tegemist tuleviku ebakindlate alternatiivide vahel. Otsustamisel on tähtis tegur inimese suhtumine riski. Otsuse vastuvõtja peab teadma ettevõtte selgelt formuleeritud eesmärke. Head alternatiivid ei kerki automaatselt otsustusprotsessis esile, vaid neid tuleb pidevalt ja aktiivselt otsida. (Haldma, Karu 1999: 168) Selleks peab kättesaadav informatsioon olema väärtuslik, et seda saaks kasutada konkreetsete otsuste vastuvõtmisel ning mis vähendaks subjektiivsust otsustusprotsessides (Breue, Frumușanu, Manciu 2013: 356).

Ettevõtte vajadustele vastava kulude kontrolli süsteemi loomiseks tuleb tunda olemasolevaid piiranguid ja määratleda vastutuskeskused, juurutada vastutuspõhine arvestus ja valida tegevusnäitajad, jaotada kulud kontrollitavateks ja mittekontrollitavateks. Kulukontrolli süsteemi edusamme vaadatakse perioodiliselt üle, et teada saada, kas soovitud eesmärgid saavutatakse ning kas töötajatel on üldse olemas

vajalik ja piisav informatsioon. Eduka kontrolliprotsessi võti igas ettevõttes on õige töötajate koolitamine ja motiveerimine, et saavutada eesmärkide ühildumine ja pingutused. (Haldma, Karu 1999: 171, 177)

Sobivaim kulude juhtimise meetodi valik sõltub aga juba konkreetse organisatsiooni sisenditest ja väljunditest ning kulude juhtimise eesmärkidest. Autori arvates annavad teoreetilises osas kirjeldatud kulude juhtimise võimalused hea aluse oma kulujuhtimissüsteemi täiendamiseks väga erinevatele ettevõtetele. Nii nendele, kes teevad kulude juhtimise süsteemi rakendamisel alles esimesi samme (kulude liigenduse täiendamine, aastasiseste juhtimiseks vajalike aruannete ning traditsiooniliste eelarvestamise meetodite kasutusele võtmine) kui ka ettevõtetele, kes vajavad juba keerulisemate ja kaasaegsemate juhtimismeetodite (tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi) kasutusele võtmist.

1.3. Kulude juhtimise eripära trükitööstuses

Organisatsioonide üheks tähtsamaks eesmärgiks on põhikirjaliste eesmärkide saavutamine võimalikult väikeste kuludega ning selle saavutamisel on üheks olulisemaks tegevuseks kulude juhtimine, mis on aluseks mistahes tööstusettevõttele. Veelgi olulisem on aga see tööstuse puhul, mis tegeleb kaupade ja materjalidega, mille hinnad on turu poolt dikteeritud ja ei kuulu ettevõtte haldusvaldkonda. (Botin, Vergara 2015: 212)

Tööstusettevõttes moodustavad tavapäraselt varadest suure osa materiaalsed põhivarad (tootmishooned, seadmed), mis põhjustavad suhteliselt suuri püsikulusid amortisatsioonikulude näol. Sageli tuleb tööstusettevõttel soetada ja hoida üsna suuri laovaruseid materjalide ja toodangu näol.

Tootmisorganisatsioonides väheneb järjest varude osakaal bilansis, kuna ei ole tarvis hoida enam nii suuri laovaruseid. Samuti on oluline tagada paindlikkus vastavalt turu nõuete muutumisele ja omada ülevaadet kulude käitumisest erinevate müügi- või tegevusmahtude korral. (Karu 2008: 62)

Trükitööstuse tegevuse puhul võib autori hinnangul eristada müügitulu spetsiifikast lähtuvalt kahte ettevõtte varianti:

- 1) ettevõtted, millel on garanteeritud pikaajalised ja kindlalt välja kujunenud tellimused (ajalehed, ajakirjad). Sellesse gruppi kuulub näiteks Tartu trükikoda Kroonpress, mis trükib ajalehte "Postimees" ja regulaarselt ilmuvat ajakirja nagu "Imeline teadus";
- 2) ettevõtted, mille tegevus baseerub ainult ühekordsetel operatiivsetel tellimustel. Üks antud grupi esindaja on Tartu trükikoda Greif OÜ.

Käesoleva töö teises peatükis analüüsitud Tallinna Raaatutrükikoja OÜ puhul on tegemist ettevõttega, kus suurem osa töid on ühekordsed ja lühikest aega ette teada. Samuti võib öelda, et tegemist on suures osas tellimustel põhineva tööstusettevõttega, kuna kogu tootmise protsess saab alguse ostja tellimusest. Sellisel puhul käsitletakse tööna tellimust ning tuleb leida tellimuse täitmiseks tehtud kulud. Samuti kulude planeermisel ja kontrollil tuleb lähtuda tellimusest kui kulukandjast.

Tootmiskulude juhtimise kalkuleerimismeetodi valikul tuleb arvestada ettevõtte tootmis- ja majandamiserisustega – tootmistehnoloogia ja selle kestvus, toorme ja materjalide erinevus, valmistoodangu mitmekesisus ja pooltoodang, tootmise spetsialiseeritus, seadmete sortiment, võimsus ja eluiga, ettevõtte suurus ja tootmisstruktuur. (Noor 2013: 7)

Tehnoloogiline protsess määratleb olulises osas ettevõtte kulude arvestamise ja kalkuleerimise võimalikud meetodid. Üksiktoodete ja tellimustega seotud ettevõtete arvestussüsteemid on erinevad masstootmisega tegeleva ettevõtte vastavatest süsteemidest, mida iseloomustavad eelkõige kõrged püsivad ühistootmise kulud. Kuluarvestuse praktika uurimuste kohaselt peaks erinevatest tootmistehnoloogiatest tulenevalt arvestusinfosüsteemides peegelduma pakutava info detailsuse ja täpsuse astme ning kulude tekkemehhanismide erinevused. Seega üleminek näiteks kõrgtehnoloogilisele tootmisele tingib vajaduse kasutusele võtta kaasaegsed kalkuleerimismeetodid (eelkõige tegevuspõhine kuluarvestus (*activity-based costing*)). Organisatsiooni suurus ja struktuur, konkurentsistrateegia, omanike suunav mõju ja teised organisatsioonilised aspektid määratlevad ära nõuded eelarvete ja aruannete sisule ja nende liikumisele. Eelarve- ja aruandluse süsteem on omakorda aluseks

ettevõtte tegevuse planeerimisel ja tulemuste hindamisel erinevatele segmentide lõikes. Organisatsiooni kasvades suureneb juhtide vajaduse ohjata suuremaid infokogumeid. (Haldma 2005: 1)

Kuluarvestuses kasutatavad meetodid, põhimõtted, eeskirjad, juhendid, protseduurid, reeglid ja tegevused moodustavad kuluarvestussüsteemi. Kuluarvestuse süsteemi peamised eesmärgid ettevõtetes, sealhulgas ka trükitööstuses on:

- kulukandjate, tegevuste, kulukohtade ja -liikide kindlakstegemine ning arvestus;
- organisatsioonisiseste ja väljunditeks olevate kuluobjektide kulude arvestus, eelarvestamine ja *controlling*;
- juhtkonna ning teiste struktuuriüksuste juhtide varustamine kuluinfoaga;
- kuludega seotud eesmärkide planeerimine ja tulemuslikkuse hindamine. (Karu 2008: 80):

Erinevates sektorites tegutsevate ettevõtete kuluarvestuse süsteemid on aja jooksul arenenud vastavalt tegevusvaldkonna spetsiifikale ja vajadustele ning isegi sama valdkonna organisatsioonide kuluarvestussüsteemid võivad märgatavalt erineda (Karu 2008: 62).

Kui veel paarkümend aastat tagasi olid samas tegevusvaldkonnas, näiteks trükitööstuses, tegutsevate organisatsioonide kuluarvestuse süsteemid vormilt üpris sarnased, siis tänapäeval suurenevad märgatavalt erinevused organisatsioonide kulu juhtimise süsteemide ja kuluarvestuses kasutatavate põhimõtete vahel. (Karu 2008: 61)

Olulisemateks põhjusteks on:

- tihenev konkurents;
- uute juhtimismeetodite ja –teooriate juurutamine;
- erinev kuluarvestuse süsteemide arengutase;
- järjest spetsiifilisema kuluinfo vajadus otsuste vastuvõtmiseks ja tulemuslikkuse hindamiseks;
- uute kuluarvestusmeetodite kasutusele võtmine;
- infotehnoloogia areng;
- personali kompetentside tõus finantstegevuse valdkonnas.

Kuna Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s saab kogu tootmise protsess alguse ostja tellimusest siis võib öelda, et üheks sobilikuks arvestusmeetodiks võiks olla tellimuspõhine kuluarvestussüsteem.

Tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi rakendamise eesmärk on kindlaks teha konkreetse tellimuse maksumus. Tellimuspõhise kuluarvestuse käigus määratakse kindlaks kulud üksikute tellimuste (tööde) lõikes. See kuluarvestussüsteem on iseloomulik kliendi tellimustest lähtuvalt tooteid valmistavale ettevõttele. (Alver 2007: 14)

Tellimuspõhise kuluarvestuse olulisemad momendid on (*Ibid*: 16)

- valmistatavad tooted on kuluobjektid;
- kõik tellimuse täitmisega seotud otsekulud kantakse otse tellimusele;
- igale tellimusele jaotatakse mingisuguse summa ulatuses kaudkulud;
- kaudkulude lülitamisel tellimuse maksumusse kasutatakse mingisugust kulujaotusbaasi;
- tellimuspõhiselt arvutatud omahind on keskmine.

Kuluarvestussüsteemi valimisel tuleks pöörata tähelepanu äri olemusele ja tegevuskeskkonnale, sest asjakohane kuluarvestussüsteem peab suutma muutustega kaasas käia. Samuti tuleb läbi mõelda, millist kuluinformatsiooni on vajalik strateegiliste otsuste langetamiseks ning milliste arvestusmeetoditega seda saavutada. Lisaks kuluarvestussüsteemide loomine, arendamine ja haldamine toob kaasa kulusid, millega tuleb arvestada. (Karu 2008: 81-82) Konkreetse süsteemi valikul peab eelnevalt kaaluma erinevate kuluarvestussüsteemide sobivust uuritavale ettevõttele.

Trükitööstuse ettevõttes, mille tegevus baseerub ühekordsetel operatiivsetel tellimustel ei saa teha pikaajalisi prognoose ja rakendada pikaajalist eelarvestamist. Kulude analüüs ja kontroll peaksid baseeruma valdavalt lühiajalistel perioodidel.

Ettevõtte tegevuse kõrge kvaliteedi saavutamiseks rakendatakse trükitööstuste puhul ka integreeritud juhtimissüsteemi (vahel kasutatakse ka eestikeelset väljendit lõimitud juhtimissüsteem), millest räägitakse enamasti erinevate standarditega seoses. Levinum kombinatsioon on integreeritud kvaliteedi- ja keskkonnanjuhtimissüsteem. Vastava süsteemi sisseseadmine on tähtis, sest juhtimiseesmärkide püstitamine ja saavutamine

peab tagama toote ootuspärased ja stabiilsed kvaliteediomadused. Praktilist juhtimist ei saa lahutada sõltumatuteks osadeks nii, et täna juhime kvaliteeti, homme keskkonnamõjusid ja finantse, kuid näiteks ohutusega ei tegele üldse. Ühes valdkonnas tehtud otsused mõjutavad alati tulemusi ka teistes valdkondades. (Noormägi: 1)

Integreeritud standardisüsteemi loomine eeldab organisatsioonilt eesmärkide kindlaksmääramist. Tuleb otsustada, mis valdkondi on kõige rohkem vaja korrastada või kus on kiiresti vaja omandada mõni vastavussertifikaat. Kliendi rahulolu taotledes tuleb alustada ISO 9001 kvaliteedijuhtimissüsteemi rajamist. Kui esmatähtis on keskkonnamõjude vähendamine, siis tuleb kõigepealt luua ISO 14001 keskkonnajuhtimissüsteem. (*Ibid*)

Käesolevas alapeatükis anti ülevaade trükitööstuse tegevuse eripäradest lähtuvalt ettevõtte müügitulu kujunemise spetsiifikast, mis mõjutavad ka kulude juhtimise süsteemi elementide rakendamise võimalusi. Toodi välja ka eripärad tellimusel põhineva tööstusettevõtte puhul kuluarvestuses, planeerimisel ja eelarvestamisel. Järgnevas peatükis tutvustatakse ettevõtet Tallinna Raamatutrükikoja OÜ, analüüsitakse kulude juhtimise süsteemi ja antakse soovitusel selle süsteemi arendamiseks ettevõttes.

2. KULUDE JUHTIMISE SÜSTEEMI ANALÜÜS JA ARENDAMINE ETTEVÖTTES TALLINNA RAAMATURÜKIKOJA OÜ

2.1. Uurimismetoodika ja Tallinna Raamatutrükikoja OÜ tutvustus

Empiirilise osa uurimismetoodikaks kasutatakse käesolevas töös juhtumuuringut, mida iseloomustab eesmärgipäraselt valitud juhtum. Vastav uurimismeetod on valitud mitmetel põhjustel: uurimus on loomult tervikut haarav teadmise hankimine ja osa andmeid kogutakse loomulikus ja tegelikus olukorras (intervjuud); teadmise kogumise instrumendina eelistatakse inimest; andmete kogumisel kasutatakse nii kvalitatiivseid kui ka kvantitatiivseid meetodeid; juhtumit käsitletakse kui ainulaadset ja vastavalt sellele tõlgendatakse ka andmeid (Hirsijärvi, Remes, Sajavaara 2005:155).

Käesoleva töö andmete kogumiseks ja analüüsiks kasutatakse:

- dokumente (ettevõtte kuludega seotud dokumendid – majandusaasta aruanded, raamatupidamise sise-eeskiri, juhtimissüsteemi käsiraamat ja muud raamatupidamisregistrid);
- intervjuusid ettevõtte töötajatega;
- tootmisprotsessi vaatlust, mille eesmärgiks oli külastada trükikoda ja näha, kuidas toimub tootmisprotsess Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s.

Autor küsis ettevõtte kulude kirjeldamise ja analüüsi eesmärgil juhatuse esimeest/finantsdirektorit Ülle Randvood, kes on varasema pearaamatupidaja kogemusega ja pearaamatupidajat Merle Varest (intervjuude kuupäev 19.04.17 ja kestus 45 minutit). Pool-struktureeritud ja avatud küsimuste koostamisel lähtuti eelkõige loetud kirjandusest ja teooria osas kirjapandust, kuid tutvuti ka teiste sarnastel teemadel

koostatud tööde autorite varasemalt koostatud küsimustega. Intervjuude küsimused on välja toodud lisas 1 ja lisas 2. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ on üks Eesti suurematest trükikodadest ja töö autoril oli sealt võimalik saada lisaks majandusaasta aruannetes sisalduvale informatsioonile ka täiendavaid andmeid ettevõtte tegevuse kohta, sealhulgas tutvuda põhjalikult kulude juhtimise süsteemiga. Need asjaolud olid peamiseks teguriteks uurimisobjekti valikul ja ettevõtte sobilikkuse hindamisel antud teema uurimiseks.

Järgnevalt tutvustatakse Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-d, tuginedes olulises osas ettevõtte juhtimissüsteemi käsiraamatule. Tallinna Raamatutrükikoda on Eesti esimene ainult raamatute trükkimiseks ja köitmiseks ehitatud trükikoda. 1976. aastal anti välja Ministrite Nõukogu määrus trükikoja ehitamiseks Kadaka töösusrajooni Laki tänavale. Trükikoja hoone ehitusega alustati 1983. aastal. 1985. aastal anti käiku trüki- ja köitejaoskonnad, mis moodustasid trükikoja nn. rakenduskompleksi. Ehitustööd lõppesid trüki ettevalmistusjaoskonna ja kontorihoone valmimisega 1986. aastal. 1991. aastal moodustati riiklikust ettevõttest Tallinna Raamatutrükikoda rendiettevõtte, mis reorganiseeriti 1993. aastal Tallinna Raamatutrükikoja Osühinguks. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ on suurim raamatute valmistaja Eestis.

Käesoleval ajal on Tallinna Raamatutrükikoja OÜ tegevusalad järgmised (Tallinna Raamatutrükikoja käsiraamat 2016: 4):

1. trükindus – väikse ja keskmise tiraažiga kõva- ja pehmekaaneliste raamatute trükiks ettevalmistamine, trükkimine ja köitmine;
2. laondus – kirjastajate raamatute või muude trükiste ladustamine;
3. kinnisvara alane tegevus – trükikoja kinnistul asuvate trükinduse ja laonduse tarbeks mittevajalike või mittesobivate vabade ruumide väljaüürimine.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ põhitegevuseks on aga trükindus ja seetõttu vaadeldakse ka käesolevas töös peamiselt trükinduse kulude juhtimist.

Tallinna Raamatutrükikoja põhitooteks on raamatud, lisaks sellele valmistatakse väiksemates mahtudes muid trükitooteid (perioodilised väljaanded, märkmikud). Ülevaate trükitoodetest ja tehnoloogilistest võimalustest annab järgnev loetelu:

1) Raamatud:

- Kõvakaaneline, õmmeldud köide
 - a) Täiskattega
 - Paberile trükitud kaanekattega
 - Kõitematerjalist kaanekattega
 - b) Liitkattega (prantsuse köide)
- Pehmeakaaneline, õmmeldud või liimköide PUR- või tavaliimiga
 - Lakkadega kaas
 - Lahtise seljaga köide (otabind, šveitsi brošüür)
- Pehmeakaaneline klamberköide
 - a) Aasklamberköide

2) Perioodilised trükised

- Väiketiraažilised ajakirjad
- Kalendrid
- Aastaraamatud

3) Poognatoodang

- Plakatid
- Kaardid
- Reklaamlehed
- Postrid
- Voldikud

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ omab raamatute valmistamise kõiki tehnoloogilisi põhiseadmeid alates tellija poolt esitatud originaalmaterjalide trükiks ettevalmistamisest kuni kokkulepitud teostuse ja pakendis raamatu kohaletoimetamiseni kliendile ning sellealast aastatepikkust töökogemust.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ eesmärk on olla ajakohase tehnoloogia ja professionaalsete töötajatega kindel partner oma klientidele. Tehnoloogiat on viimasel aastal uuendatud veelgi – 2016. aastal tehti investeeringuid lausa 2,02 miljoni euro väärtuses, mil soetati uus kaheksavärvi trükimasin. Trükikoja klientide arv on aasta-aastalt kasvanud. 2016. aastal tellis Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-st trükiteenuseid 532

klienti kogukäibega 6,8 miljonit eurot, neist kaheteistkümne kliendi aastakäive ületas 100 000 eurot. Trükikoja osas on peamisteks klientideks raamatukirjastajad Eestis ja väljastpoolt Eestit (peamiselt Skandinaaviamaadest). 2016. aastal moodustas eksport ettevõtte müügitulust lausa 58,4%. Tabelist 2 on näha, et Eesti järel moodustavad suurima osa müügitulust Soome, Rootsi ja Suurbritannia kliendid.

Tabel 2. Müügitulu riikide lõikes 2016. aastal

	2016	Osatähtsus (%)
Eesti	2 825 972	41,6
Soome	1 957 466	28,8
Rootsi	1 465 252	21,6
Suurbritannia	206 068	3,0
Norra	162 101	2,3
Taani	53 338	0,8
Saksamaa	30 696	0,5
Prantsusmaa	26 136	0,4
Iirimaa	25 805	0,4
USA	21 567	0,3
Muud	23 152	0,3
Kokku müügitulu	6 797 553	100,0

Allikas: (Majandusaasta aruanne 2016); autori koostatud.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ teadvustab oma klientide ja muude huvipoolte nõuete väljaselgitamise ning nende praeguste ja tuleviku vajaduste mõistmise olulisust. See hõlmab nii siseklientide ehk töötajate kui ka klientide, omanike, ühiskona jm huvigruppide vajaduste ja ootustega arvestamist ning oma tegevustes ja toimingutes õiguslike ja muude nõuete järgmist.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s rakendatakse juba pikemat aega integreeritud juhtimissüsteemi, mis vastab standardite ISO 9001: 2008 ja ISO 14001: 2004 nõuetele. Lisas 4 on välja toodud integreeritud kvaliteedi- ja keskkonnajuhtimissüsteem. Selle integreeritud juhtimissüsteemi väljaarendus ja teostus lähtuvad ettevõtte struktuurist, arvestades selle eripära ning ettevõttes teostatavate protsesside spetsiifikat ning soovist võimalikult hästi täita kliendi ootusi, optimaalselt kasutada ettevõtte ja loodusressursse ja ära hoida saastamist. Integreeritud juhtimissüsteemi arendus on järk-järguline protsess, mille arenedes on põhitähelepanu pööratud süsteemi otstarbekusele, efektiivsusele ja otsestele vajadustele. Informatiivsuse mõttes on ka integreeritud juhtimissüsteemi toimimisideoloogia välja toodud lisas 5.

Integreeritud juhtimissüsteemi rakendamise saadav kasu on järgmine (Tallinna Raamatutrükikoja OÜ juhtimissüsteemi käsiraamat):

- klientide, tarnijate, avalikkuse ja teiste huvigruppide teavitamine sellest, et ettevõtte lähtub oma tegevuses keskkonda säästvast, töötervishoiu ja tööohutuse ning kvaliteedi tagamist hõlbustava tegevuse põhimõtetest;
- üldsusega heade suhete alalhoidmine;
- soodsama hinnaga kindlustustingimuste saamine;
- tooraine, ressursside ja energia säästmine;
- võimalike intsidentide tekkimise vältimine ja seeläbi trahvidest saadava rahalise kahju ärahoidmine;
- ettevõtte reputatsiooni paranemine;
- ettevõtte usaldusväärsuse tõus;
- keskkonnahoidlike lahenduste ja arengu edendamine.

Ettevõtte tegevust reguleerivad eeskätt Kemikaaliseadus, Jäätmeseadus, Välisõhu kaitse seadus, Töötervishoiu ja Tööohutuse seadus, Elektriõhusseadus, Sundeksemplariseadus ning nimetatud seaduste alusel kehtestatud määrused ning nende rakendusaktid. Lisaks eelnimetatutele järgib Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kvaliteedi- ja keskkonnajuhtimissüsteemi standardeid ja klientide poolt kehtestatud nõudeid. Ettevõtte juhtkond on oma kohustuseks võtnud tagada, et töötajatel oleksid teadmised ettevõtte toodetele, teenustele, protsessidele ja tegevustele rakendavatest seadusandlikest ja muudest nõuetest. Autori arvates on tegemist kaasaegsete juhtimise põhimõtetega, mis tagavad kvaliteetse toodangu õigeaegse väljalaskmise ja samal ajal ka klientide rahulolu.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kui organisatsiooni ratsionaalseks funktsioneerimiseks on olulisel kohal ettevõtte efektiivne juhtimine. See tähendab, et ettevõtte koosseisu kuuluvad töötajad peavad teadma oma ülesandeid ning nende tegevus ei tohi saada takistuseks teistele töötajatele nende konkreetsete ülesannete tähtajaliseks ja kvaliteetseks täitmiseks. Esmatähtsaks loetakse järgmisi punkte:

- organisatsiooni struktuur ja juhtimine;
- efektiivne infovahetus nii ettevõttesiseselt kui ettevõtteväliselt;

- töötajate ametiülesannete, volituste ja vastutuste fikseerimine ja täitmise kontroll;
- töötajate koolitus ning oskuste ja vilumuste täiendamine;
- organisatsiooni paindlikkus ning pidev areng ja parendamine.

Tallinna Raamatutrükikojas töötab põhikohaga 120 inimest. Ettevõtte juhatuse koosseis koosneb kolmest liikmest – finantsdirektor, tehnikadirektor ja tootmisdirektor. Kategooriatena võib välja tuua juhtkonna, kontori ja erinevad allüksused. Olulisemateks allüksusteks on kindlasti trüki ettevalmistus-, trüki- ja köiteosakond, teised üksused täidavad rohkem tugistruktuuri rolli. Ettevõtte struktuur on toodud välja lisas 3.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ tegevuse põhieesmärgiks on klientide soovide parim võimalik täitmine ja kliendi kompleksne teenindamine, sealjuures järgides töötervishoiu- ja tööohutuse ning keskkonnanõudeid, ettevõtte efektiivne majandamine ja kasumi tootmine. Ettevõtte üldstrateegiaks on olla võimalikult kliendikeskne, pakkuda kvaliteetset toodet/teenust ning hoida optimaalset kvaliteedi ja hinna suhet, tagades sealjuures keskkonna säilimise, saastamise vältimise ja ressursside optimaalse kasutamise.

Juhtkond püstitab mõõdetavad kvaliteedi- ja keskkonnanäesmärgid, mis on vastavuses kvaliteedi- ja keskkonnapoliitikaga ja võtavad arvesse nii keskkonnaaspektide hindamise tulemusi ettevõtte ja klientide hetke- ja tulevikuvajadusi, samuti ettevõtte protsesse ja üldisi strateegilisi eesmärke. Kvaliteedi- ja keskkonnanäesmärgid püstitatakse kindlaks ajaperioodiks ning esitatakse võimaluse korral kvantitatiivsel kujul. Eesmärgid ja ülesanded sisaldavad kohustumust pidevaks parendamiseks, on reaalsed ning dokumenteeritud ja töötajatele teatavaks tehtud.

Nii kvaliteedi- ja keskkonnapoliitika kui ka vastavad eesmärgid vaadatakse aja- ja asjakohasuse seisukohalt üle vähemalt üks kord aastas juhtkonnapoolse ülevaate raames, misjärel toimub vajaduse korral neisse muudatuste tegemine ja taaskinnitamine.

Ettevõtte juhtkond on oma kohuseks võtnud luua ja järgida kvaliteedi- ja keskkonnujuhtimissüsteemi ja selle põhimõtteid, norme ja eesmärke ning hoida need ajakohasena. Eeskätt juhatuse vastutusel on ergutada meeskonda tegutsema kvaliteedi-

ja keskkonnajuhtimissüsteemi poolt sätestatud viisil ja luua vajalikud ressursid süsteemi elluviimiseks. Üldised põhimõtted kvaliteedi- ja keskkonnajuhtimisel on järgmised:

- üldise kvaliteedi- ja keskkonnavalase tegevuse prioriteetsus;
- ettevõtte tegevusega seotud õiguslike ja muude nõuete kindlakstegemine ja nende järgimine, oma tegevuse õiguslikele ja muudele nõuetele vastavuse hindamine;
- tehnoloogilise protsessi järgimine ja täiustamine ressursside kokkuhoiu saavutamiseks, keskkonnasaaste vältimiseks ja kvaliteetse teenuse tagamiseks.

Juhatus plaanib, teeb kättesaadavaks ja ohjab finantsressursse, mis on vajalikud integreeritud juhtimissüsteemi töökorras hoidmiseks ja organisatsiooni eesmärkide saavutamiseks. Finantside ohje hõlmab ka tegeliku kasutamise võrdlust plaanilisega, millest lähtuvalt võetakse edasiselt kasutusele vajalikud meetmed.

Aruandlust peetakse kliendi rahulolu või mitterahulolu (reklamatsioonide), mittevastavuste jms-ga seotud kulutuste osas, et suuta määrata ebatõhusad ja ebamõjusad tegevused ning algetada parendustegevusi. Kvaliteedi- ja keskkonnajuhtimissüsteemi toimivusega seonduvate tegevuste finantsaruandlust kasutatakse sisendina juhtkonnapoolset ülevaatusel.

Tabelis 3 (vaata lk 43) on autor välja toonud Tallinna Raamatutrükikoja OÜ majandusaasta olulisemad näitajad ja nende muutused võrreldes varasemate aastatega. Varudest moodustavad enamuse materjalid, millest omakorda on suurim osatähtsus paberil.

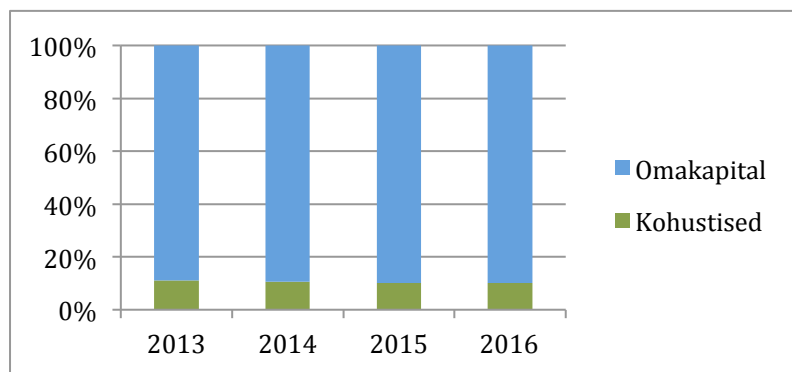
Alltoodud andmete alusel võib järeldada, et Tallinna Raamatutrükikoja OÜ finantsseisund on vaatlusalustel aastatel olnud suhteliselt stabiilne. Ettevõtte on töötanud samal perioodil hea rentaablusega (puhaskasum/müügitulu x 100), vahemikus 4,4-7,6%. Kuludest on kõige suurema osatähtsusega kulukirje "kaubad, materjal, teenused", moodustades vastaval perioodil 50-54% kogukuludest. 2016. aastal on rohkelt investeeritud materiaalsesse põhivarasse tagades sellega seadmepargi kaasaegsuse.

Tabel 3. Tallinna Raamatutrükikoja tähtsamad rahalised näitajad aastatel 2013-2016

	m/ü	2013	2014	2015	2016
Müügitulu kokku	Milj/eur	7,74	6,92	6,16	6,8
sellest trükitoodang	Milj/eur	6,54	6,30	5,75	6,34
Kulud kokku	Milj/eur	7,31	6,61	5,89	6,28
-kaubad, materjal, teenused	Milj/eur	-3,95	-3,28	-2,99	-3,31
-tööjõukulud	Milj/eur	-2 14	-2,18	-2,11	-2,14
Puhaskasum	Milj/eur	0,43	0,31	0,27	0,52
Varad kokku	Milj/eur	6,39	6,51	6,56	6,93
-varud	Milj/eur	0,78	0,79	0,78	0,78
-materiaalsed põhivarad	Milj/eur	2,55	2,34	2,48	3,46

Allikas: (Tallinna Raamatutrükikoja OÜ majandusaasta aruanded 2014-2016); autori koostatud.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ omakapitalist ja kohustustest aastatel 2013-2016 annab ülevaate allolev joonis 5. Ettevõtte bilansimaht on järjest kasvanud ja finantsseisund on kogu vaadeldaval perioodil olnud väga hea. Omakapitaliga on kaetud ligikaudu 90% varadest. Ettevõttel ei ole nendel aastatel üldse olnud vajadust laenukapitali järele.



Joonis 5. Bilansimaht aastatel 2013-2016. Allikas: (Tallinna Raamatutrükikoja OÜ bilanss 2014-2016); autori koostatud.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ varud eurodes ja nende koosseis seisuga 31.12.2015 ja 31.12.2016 ning varude muutus 2016. aastal on näha tabelis 4 (vaata lk 44). Võib öelda, et varudest üle poole (55-60%) moodustavad materjalid ja viimastest omakorda moodustab valdava osa paber (56-58%). Sellest tulenevalt on ka eelnimetatud varudel oluline koht toodangu kulude kujunemisel.

Tabel 4. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ varud eurodes ja nende muutus 2016. aastal

	31.12.2015	Muutus (€)	Muutus (%)	31.12.2016
VARUD	785 376	86 709	9,94	872 085
Materjalid	471 549	11 466	2,37	483 015
-Paber	272 296	-1 724	-0,6	270 572
-Papp	18 974	-3 817	-25,1	15 157
-Kõitematerjalid	83 804	-1 367	-1,65	82 437
-Abimaterjal	96 476	18 374	15,99	114 850
Lõpetamata toodang	108 642	27 482	20,18	136 124
Valmistoodang	196 982	53 292	21,29	250 274
Kaubad hulgilaos	815	-23	-2,90	792
Söökla kaubad	695	-40	-6,10	655

Allikas: (Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kontode käibeandmik 2016); autori koostatud.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ eesmärgiks on hoida raamatutootmist edaspidi vähemalt samal tasemel müügitulu alusel ja otsida uusi tooteid, mis sobivad trükikoja praeguste tootmisvõimalustega. Suuremaid investeeringuid ei ole 2017. aastaks planeeritud, tehakse jooksvaid parendusi seadmetele ja hoonetele.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-st tervikliku pildi saamiseks oli autoril võimalus käia ka ringkäigul trükikojas, et oma silmaga näha, kuidas terve tootmisprotsess täpselt välja näeb ja mil moel kliendi poolt esitatud algsest raamatufailist lõplik produkt (raamat) valmib. Vastava ekskursiooni viis ettevõttes läbi tootmisdirektor Vahur Rebane. Esimeseks etapiks kogu protsessis on trüki ettevalmistus, kuhu siis üldiselt saadetaksegi juba valmis fail, kuid vajadusel kohendatakse vastavat struktuuri või piltide asetust. Sellele järgneb visuaalne kontroll, kus välja trükitud poogen (70x100cm) vaadatakse üle, elimineeritakse vead ja tehakse värvikontroll. Seejärel pressitakse raamatulehed laserseadme abil alumiiniumist koopiaplaadile ja alles peale seda algab trükkimise etapp. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s on hetkel kasutusel kolm suurt trükimasinat, millest kõige uuem soetati alles eelmisel aastal ning kus on võimalus trükkida 4x4 värvidega ja millel töötab keskmiselt 15 vahetust nädalas. Selgus, et ettevõtte sooviks järk-järgult minnagi üle kõrgtehnoloogilisele tootmisele. Pärast trükkimist toimub suurte poognate voltimine, kus on võimalus seesama üks poogen voltida 4-32 leheküljeliseks. Viimaseks etapiks raamatu valmimisel on köitmine, mis hõlmab endas lehekülgede kokkuõmblemist, liimimist, järjepaela kinnitamist, tavaliste ja lamineeritud kaante trükki ja lõpuks terviklikuks raamatuks kokku panemist. Iga tellimusega käib

läbi tootmisprotsessi kaasas ka tehnoloogiline kaart, kuhu märgitakse iga tööloigu kohta vastav informatsioon.

Keskmiselt on Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s korraga sees 200-300 tööd, mis on kuu aja varu ning millest päevaga läheb läbi umbes 15 tellimust. Keskmise tiraaž ettevõttes on 1500 raamatut. Väikeste tiraažidega tellimusi pole mõtet üldiselt teha, sest suurte masinate käivitamine on selleks liialt kulukas, näiteks trükimasina seadistamisele kulub enne igat tellimust juba mitu rulli paberit. Samas on oluline ka kliente hoida ja just seetõttu võetakse vahel teadlikult vastu ka kahjumit toovaid väikeste tiraažidega töid, sest järgmisel korral võib sama klient tulla juba näiteks 1000 tüki tiraaži sooviga.

Käesolev alapeatükk tutvustas Tallinna Raamatutrükikoja OÜ tegevuskeskkonda ja andis ülevaate ettevõtte juhtimissüsteemist ning finantsseisundist. Autor kirjeldas ka trükikojas toimuvat tootmisprotsessi, millega käidi kohapeal tutvumas. Järgnevas alapeatükis analüüsitakse ettevõtte kulujuhtimise süsteemi nii kuluarvestuse, kuluanalüüsi kui ka eelarvestamise ja planeerimise seisukohalt.

2.2. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kulude juhtimise süsteemi analüüs

Kulude juhtimise süsteem peaks olema üles ehitatud ühelt poolt finantsarvestuseks vajaliku info kogumiseks ja vastava aruandluse koostamiseks. Samas on oluline, et vastav süsteem võimaldaks langetada ka olulisi juhtimisotsuseid ning oleks ettevõtte omanikele arusaadav ja ülevaatlik. Kulude juhtimine hõlmab kulude mõõtmist ja arvestamist, kulude analüüsi ning kulude planeerimist ja eelarvestamist. Esmalt käsitleb autor Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kulude mõõtmist ja arvestamist. Allikana on kasutatud ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirja ja intervjuudest saadud informatsiooni.

Saadud informatsiooni põhjal saab järeldada, et Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s on kuluarvestussüsteem rakendatud eelkõige finantsarvestuse eesmärkidel. Oluliseks peetakse kulude arvestusest saada infot peamiselt kuu- ja aastaaruandluse koostamiseks, mis on aluseks ka juhtkonna otsustele. Samas kulude analüüsile ja planeerimisele pööratakse suhteliselt vähe tähelepanu.

Finantsarvestuse teostamiseks kasutatakse ettevõttes RV Soft tarkvarapaketti Balanss+, mis sisaldab müügisüsteemi, ostusid, finantsaruandeid, palga-, personaliarvestust, e-andmevahetust partner-firmadega ja palju muud. Müügisüsteem on tarkvara süda, see haldab klientide tellimusi pakkumisest nõuete arvestuseni ja vormistab kauba lähetused laost kassamüügi moel. Tootmise arvestus toimub aga vanas DOS- süsteemi enda loodud hinnapakumiste programmis. Finantsarvestusega tegeleb ettevõttes finantsdirektor/juhatusesimees ja pearaamatupidaja.

Kasumiaruande koostamisel kasutab ettevõtte kasumiaruande skeem ühte. Kasumiaruande skeemi valikul sai määravaks selle sobivus ettevõtte tegevuskeskkonna ja eelkõige operatiivsusega, kuna skeem üks kajastab majandustulemusi üldjuhul operatiivsemalt, kuid seda informatiivsuse arvel, sisaldades vähem infot. Skeem üks nõuab aga ettevõtte majandustulemuste põhjalikumat analüüsi, sest pole võimalik eristada tootmiskulusid mitte-tootmislikest. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ 2013-2016 aasta kasumiaruanded on välja toodud lisas 6.

Ettevõtte kulud kajastatakse järgmiste põhiliste kululiikide lõikes:

- ärikulud
- muud ärikulud
- finantskulud

Ärikulud arvestatakse tehnoloogilise protsessi tootmistsehhide lõikes, mis jagunevad järgnevalt (Tallinna Raamatutrükikoja OÜ raamatupidamise sise-eeskiri):

- tootmise otsekulud on vahetult toodetele kulutatud materjal ja selle kohaletoimetamisega seotud kulud, alltöövõtjatelt sisseostetud teenustööd, tellimisjärgne ja mittetellimisjärgne tootmistöölise põhi- ja täiendav palk ning sotsiaalkulud;
- tootmise üldkulud on tootmisega, seadmete hooldusega, maja üldhaldusega ja toodangu müügiga seotud kulud, mis koosnevad materjali kulust, töötasust ja sotsiaalkulust, põhivara amortisatsioonis kulust, elektri, vee- ja kanalisatsiooni, soojuse ja muudest kuludest. Tootmise üldkulud arvestatakse realiseeritud trükitoodangu omahinda, kuna trükindus on põhiline tegevus;

- ettevõtte üldhalduskulud on seotud ettevõtte juhtimisega, s.o. materjali, töötasu ja sotsiaalkulu, põhivara amortisatsioon, kommunaalkulud ja muud kulud, ettevõtte üldhalduskulud kantakse otse realiseerimisele;
- ekspordi transpordi kulud;
- hulgilaokulud on kõik materjali, töötasu ja sotsiaalkulud, põhivara amortisatsioonikulud ja muud kulud, mis seotud hulgikauba vastuvõtmisega, hoiustamisega ja müügi seotud kulud;
- renditud pindade kulud on rendipindade amortisatsiooni kulud, kommunaalkulud ja muud rendipindadega seotud hooldus ja halduskulud;
- söökla, materjali müügi kulud;

Muud ärikulud koosnevad tootmisega otseselt mitteseotud kuludest: valuutakursivahedest, kahjumid põhivara müügist, lootusetud nõuded, sponsorlused, trahvid, viivised, esinduskulud jne.

Finantskulud koosnevad intressikuludest ja muudest finantskuludest (nt kahjum väärtpaberite müügist).

Eelnevalt loetletud kululiigid jagunevad raamatupidamises detailsemalt kontodeks, millele on omistatud erinevad koodid. Detailne kontoplaan kulukontode lõikes on välja toodud lisas 7. Eristatakse tootmise otsekulusid ja tootmise üldkulusid, ettevõtte üldhalduskulusid, söökla kulusid, renditud pinna kulusid, hulgilao ja hoiustamise kulusid, ekspordi transporti, erinevaid ärikulusid ja finantskulusid. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kontoplaani alusel on võimalik tootmise otse- ja üldkulusid jaotada osakondade (trüki ettevalmistamine, trükk ja köide) lõikes, kuid sellega käesoleval ajal sisuliselt ei tegeleta. Praegu kehtiv kontoplaan aga ei võimalda eristada püsi- ja muutuvkulusid. Viimased on aga olulise tähtsusega kuluarvestuse seisukohalt. Püsikuludena saaks antud ettevõtte puhul vaadelda näiteks amordikulusid, juhatuse palgakulu, küttekulu ning muutuvkuludena materjalukulud, tööliste palgakulu ja elektrienergiat.

Ettevõtte kulude analüüsist selgus, et suurima osa kuludest moodustavad Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s kaupade, teenuste ja materjalide kulud ning tööjõukulud. Tabelis 5 (vaata lk 48) on välja toodud nende kulude osatähtsused kogukulust. Kaubad,

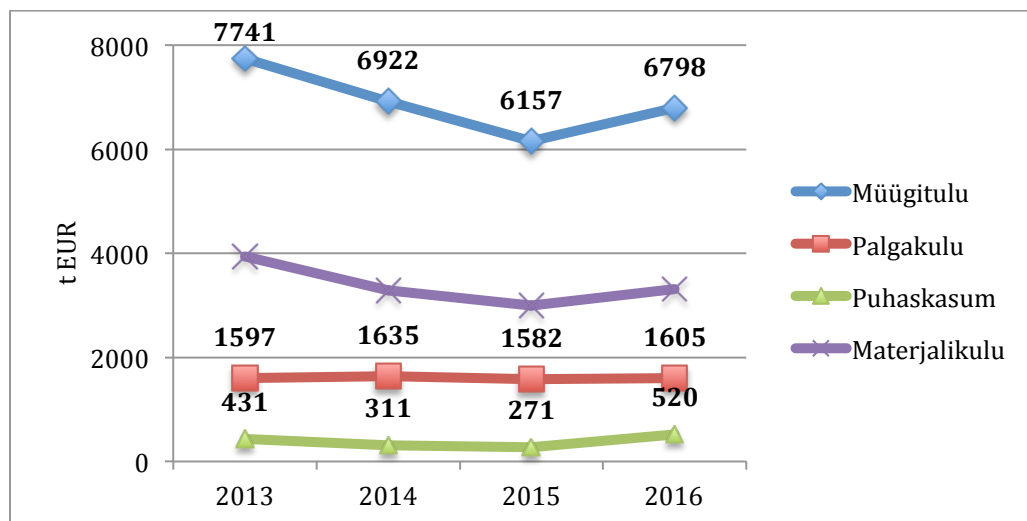
teenused ja materjal on moodustanud viimase nelja aasta jooksul keskmiselt 52,7% kogukulust. Suuruselt järgmisena moodustavad tööjõukulud keskmiselt 33,16% kogukulust.

Tabel 5. Kulude osatähtsused kogukulust aastatel 2013-2016

	2013	2014	2015	2016
Kogukulu	7,31	6,61	5,89	6,28
-tööjõukulud	-2,14	-2,19	-2,12	-2,15
Osatähtsus (%)	29,27	33,13	35,99	34,23
-kaubad, teenused, materjal	-3,95	-3,29	-3,0	-3,32
Osatähtsus (%)	54,03	49,77	50,93	56,05

Allikas: (Tallinna Raamatutrükikoja OÜ majandusaasta aruanded 2014-2016); autori koostatud.

Joonisel 6 on näha müügitulu, palgakulu, materjalikulu ja puhaskasumi muutusi graafiliselt aastatel 2013-2016. Müügitulu oli oma haripunkti 2013. aastal, seejärel kahel järgneval aastal on toimunud märgatav langus, kuid 2016. aastal on müügitulu taas suurenenud, peaaegu 2014. aasta tasemele. Materjalikulu on muutunud aastate jooksul suhteliselt sünkroonselt müügituluga. Palgakulu ja puhaskasum on püsinud suhteliselt stabiilsel tasemel kogu perioodi vältel.



Joonis 6. Müügitulu, palgakulu, materjalikulu ja puhaskasumi muutused aastatel 2013-2016 (tEUR) Allikas: (Tallinna Raamatutrükikoja OÜ majandusaasta aruanded 2014-2016); autori koostatud.

Suurima osa ettevõtte kuludest moodustav konto 'Kaubad, toore, materjal ja teenused' koosneb mitmetest olulistest kulukirjetest, mille detailne liigendus on näha allolevas

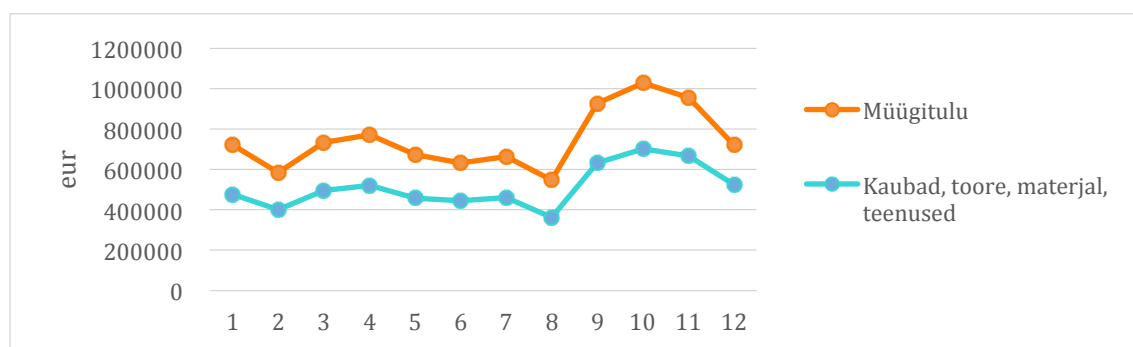
tabelis 6. Suurima osatähtsusega kuludeks olid 2016. aastal tooraine ja materjal, alltöövõttud ja logistikakulud.

Tabel 6. Kulukonto kaubad, toore, materjal ja teenused struktuur 2016. aastal

	2016	Osatähtsus (%)
Tooraine ja materjal	2 597 746	78,3
Müügi eesmärgil ostetud kaubad	14 548	0,4
Elektrienergia	135 254	4,1
Soojusenergia	63 183	1,9
Kütus	10 378	0,3
Alltöövõttud	262 792	7,9
Logistikakulud	172 112	5,2
Seadmete remont ja hooldus	56 379	1,7
Muud	6 563	0,2
Kokku	3 318 955	100,0

Allikas: (Tallinna Raamatutrükikoja OÜ majandusaastaaruanne 2016); autori koostatud.

Oluline on autori arvates välja tuua ka sama kulukonto 'Kaubad, toore, teenused, materjal' ja müügitulu muutumine kuude lõikes (vaata joonis 7). Antud analüüsi põhjal võib öelda, et nende vahel on selge seos, kuna muutused on sünkroonsed ning mis võimaldab vastavat infot kasutada andmete tõesuse kontrollimiseks ja loogiliste seoste väljatoomiseks.



Joonis 7. Kaubad, toore, teenused, materjal ja müügitulu liikumine kuude lõikes 2015. aastal. Allikas: (Kasumiaruanne 2015); autori koostatud.

Juhatuse esimehe Ülle Randvoo sõnul kulusid konkreetsetele toodetele, teenustele ja tellimustele ei jaotata. Kasutusel oleva raamatupidamise kontoplaani kohaselt liigitatakse kulusid järgnevalt:

- tootmise otsekulud;
- tootmise üldkuludkulud;

- ettevõtte üldhalduskulud;
- söökla kulud
- renditud pinna kulud;
- hulgilao ja hoiustamise kulud.

Kulude arvestuses määrab kulutegija kulukoha (põhitootlus, üldhaldus, rent, söökla) ja raamatupidaja määrab konkreetse kulukirje. Detailne kulude jaotamine üksikutele tellimustele pole aga Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s aktuaalne, kuna igakuine tiraaž ning tellimuste arv on väga erinevad ning usaldusväärset kulude jaotust iga tellimuse või raamatu kohta peetakse üsna keeruliseks ja ajamahukaks.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ praegune kuluarvestuse süsteem on suuresti rajatud sellele, et saada korrektne aastaaruandlus ja usaldusväärne informatsioon juhtkonnale. Kuluarvestuse väljundiks juhtkonnale ongi kuude kasumiarunded ja käibeandmikud raamatupidamisprogrammist. Muid spetsiaalseid kuluaruandeid juhtkonna jaoks ei koostata. Pearaamatupidaja sõnul on peamiseks kulusid mõjutavaks teguriks suured väljaminekud, mis võivad äkitselt juhtuda nagu erakorralised masinaostud ja remont. Samuti mõjutavad kulude dünaamikat toodangumuutused, sest trükkimine Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s on sestoone. Aasta viimasel kolmel kuul on trükkimist rohkem (joulude eelne periood), sellest tulenevalt ka kulud on suuremad. Seevastu aasta esimesed kuud on jällegi rahulikumad ja kulud valdavalt väiksemad.

Kuluinformatsiooni kulukontodelt kasutatakse raamatupidaja poolt ka pooltoodangu omahinna arvestuse jaoks, et jälgida kulude-tulude vastavust ning kanda aruannetesse lõpetamata toodangut õiges omahinnas.

Üheks oluliseks lõiguks kulude juhtimisel on kulude tegemiste üle otsustamine ehk kulude aktsepteerimine. Varade ja teenuste tellimisõigus on igapäevastel asjadel osakonnajuhtidel, kuid lõplik kinnitamise õigus kuulub siiski juhtkonnale. Põhivara lõikes teeb otsuseid aga ainult juhatuse – näiteks mõne uue trükimasina ost. Väiksemate ostude puhul aga lihtsalt arutatakse juhatusega läbi, kuid kirja ei panda. Tähtsaima kuluallika, materjali (paber), puhul teeb valiku peatehnoloog vastavalt kliendi soovile ja annab siis ka tellimuse sisse. Materjali saabudes kontrollib peatehnoloog kauba ja hinna

üle, kas tegu on kokkulepitud hinnaga ning alles siis saab juhatus tellimuse kinnitada ja arve tasuda.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s ei ole kuludokumentide aktsepteerijateks lubatud määrata pearaamatupidajat ja teisi majandustehingute kirjendajaid. Ettevõttes on lubatud aktsepteerida kuludokumente ainult juhatuse liikmetel. Aktsepteeri kontrollib, kas kulu tehakse ettevõtte huvidest lähtuvalt ja kas kuludokument kajastab majandustehingut õigesti. Kuludokumentide kontrollimise ja kinnitamise ning raamatupidamiskirjendi koostamiseks edastamise aeg on kuni kolm tööpäeva kuludokumendi saamisest. (Raamatupidamise sise-eeskiri 2011: 15)

Teiseks oluliseks elemendiks kulujuhtimise süsteemis on kulude analüüs. Läbiviidud intervjuudest Tallinna Raamatutrükikoja OÜ juhatuse esimehega ja pearaamatupidajaga selgus, et kulude detailset analüüsi vajalikuks ei peeta. Ettevõtte ametlikes kordades ei ole ette nähtud, et mingeid konkreetseid kulude analüüse oleks vajalik perioodiliselt läbi viia ja et analüüsi tulemusi tuleks mingil konkreetsel tasemel läbi arutada. Jooksvatel raamatupidamise programmist saadavatel kasumiaruannetel hoitakse küll kahe juhatuse liikme poolt igakuiselt silma peal.

Ettevõtte juhatuse esimehe Ülle Randvoo sõnul ta ise koostab enda jaoks kulude jälgimiseks raamatupidamisest saadavate kuuaruannete alusel trükitoodangu, renditeenuse ja hulgimüügi osas üksikute kuude lõikes tulude ja kulude aruandeid. Kui kõik tundub olevat ootuspärane, siis ta selle jälgimisega ka piirdub. Kui ta aga märkab midagi ebatavalist, siis arutatakse asja ka teise juhatuse liikmega. Kuludest on eelkõige vaatluse all otsesed materjalikulud, tööjõukulud, transpordikulud ja ruumide rentimisega seotud kulud. Sellist kasumiaruande igakuulist jälgimist juhatuse ametlikuks dokumendiks ei vormistata. Näiteks kui üldises arengus on kulude-tulude poolel suured kõikumised, siis arutatakse, millest see võib olla tingitud.

Kolmandaks oluliseks kulujuhtimise süsteemi elemendiks on planeerimine, eelarvete koostamine ja nende täitmise jälgimine. Ettevõttes on jäetud nii analüüsi kui ka planeerimise elemendid tagaplaanile seetõttu, et ettevõtte tegeleb peamiselt ühekordsete tööde ja tellimustega ning klientidega pikaajalisi lepinguid sõlmida ei ole võimalik. Eesolevaid töid või projekte teatakse ette kõigest kuni üks kuu.

Ettevõttel on küll osa klientuurist püsiv, kuid pole teada, millal ja kas nad oma tellimused sisse annavad. Koolide puhul on sellisteks töödeks näiteks erinevad raamatud, brožüürid või infosedelid. Kuna Tallinna Raamatutrükikoja OÜ tulevik on operatiivsete tööde tõttu vähe etteaimatav, siis sellest tulenevalt puuduvad ettevõttes ka igasugused eelarvestamise protsessid, lühemad ja pikemad eelarved ning järgmiste perioodide tulu- kuluproгноosid. Nende sisseseadmist lihtsalt ei peeta vajalikuks.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kulude juhtimise süsteemi analüüsi tulemusena võib järeldada, et kulujuhtimise süsteem on rakendatud eelkõige finantsarvestuse eesmärkidel, kuluarvestuse väljundiks juhtkonnale on kuude kasumiaruanded ja kontode käibeandmikumid raamatupidamisprogrammist. Kulude üle otsustamine (kulude aktsepteerimine) on juhatuse liikmete kontrolli all. Kulud konkreetsetele tootmistšehhidele, toodetele ja tellimustele ei jaotata. Reglementeeritud perioodilist kulude analüüsi läbi ei viida ning samuti kulude planeerimise ja eelarvestamisega praktiliselt ei tegeleta.

2.3. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kulude juhtimise süsteemi arenguvõimalused

Teooriast tulenevalt on kulude juhtimise aluseks efektiivselt toimiv kuluarvestussüsteem. Olles teadlik tegelikest kuludest, on võimalik planeerimistegevuse kaudu jaotada ettevõtte ressursid nii, et need suurendavad loodavat väärtust, aidates ettevõtte eesmärke saavutada optimaalsete kuludega. Kuluarvestus on üks oluline kulude juhtimise osa, mille ülesanne on varustada ettevõtte ja selle allüksuste juhte tegelikkusele vastava kuluinformatsiooniga, et juhid saaksid võtta vastu ettevõtte ja selle allüksuste arengut toetavaid otsuseid. Kuluinformatsioon on tavaliselt kõige olulisem osa ettevõtte juhtimiseks vajaminevast informatsioonist. Kulude arvestamise eelduseks on nende jälgimine, mõõtmine ja registreerimine. Kulude arvestamine peab toimuma regulaarselt, ei tohi võtta liialt palju aega ega nõuda ülemäära suuri ressursse. Käesolevas alapeatükis esitatakse Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-le ettepanekuid kulujuhtimissüsteemi täiustamiseks.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ juhatuse esimehe Ülle Randvoo hinnangul ettevõtte kuluarvestussüsteem toimib ja saadakse hästi hakkama. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ

puhul on tegemist veidi erandliku ettevõttega, kus tegevus on pigem operatiivset laadi ja tulevik ei ole selgelt teada. Töö autori arvates aga ei anna kohustuslikus raamatupidamise aastaaruandes ja samas programmis koostatav kuuaruandlus piisavalt informatsiooni juhtimisotsuste langetamiseks ja kulude juhtimiseks eelkõige strateegilisest vaatest. Autori arvates on võimalik ka antud tingimustes leida meetodeid, mille rakendamisest oleks võinud kulude juhtimisest reaalselt kasu saada.

Bakalaureusetöö teoreetilises osas tutvustati ka kulude detailsemat liigitust, mida tuleb arvesse võtta kulude struktuuri juhtimisel ja planeerimisel. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kontoplaani puhul eristatakse aga vaid tootmise otsekulusid ja tootmise kaudkulusid ning see ei võimalda jagada kulusid püsivateks või muutuvateks. Kulude liigitamine püsivateks ja muutuvateks võimaldaks sisukamalt analüüsida kulude muutumist sõltuvalt tootmismahude erinevustest. Kulude liigitus on oluline vahend kulude juhtimise süsteemi ehitamisel ja majanduslike otsustuse vastuvõtmisel, mistõttu soovib autor detailsema kulude liigituse ettevõttel kasutusele võtta.

Püsikuludena saaks antud ettevõtte puhul vaadelda näiteks amordikulusid, juhatuse palgakulu, küttekulu ning muutuvkuludena materjalukulusid, tööliste palgakulu ja elektrienergiat.

Käesoleval ajal on ettevõttes teatud määral kasutusel kulukohtade arvestus (põhitootmine, renditeenus, hulgimüük, söökla). Samas võiks paremini läbi mõelda, millised kulukirjeid võiks ühe või teise kulukoha puhul rakendada. Autor ei leidnud renditud pinna kulude hulgast näiteks tööjõukulusid. Raske on uskuda, et selle teenuse osutamist on võimalik korraldada ilma tööjõudu kasutamata. Põhimõtteliselt võimaldab rakendatav kontoplaan eraldi informatsiooni välja tuua ka põhitootmise (raamatute trükkimine) erinevate faaside (trüki ettevalmistus, trükk, köitmine) kohta. Seda aga praegu ei tehta. Autor soovib nimetatud informatsiooni koguda ja vastavad kuluaruanded siiski kasutusele võtta tootmiskulude põhjalikuma analüüsimise eesmärgil.

Kulukohtade arvestust võiks arendada ka erinevate toodete tasemel. Olgu kulukandjateks antud ettevõtte puhul erinevat tüüpi raamatud (kõvakaaneline; õmmeldud või liimköiteline pehmeakaaneline; pehmeakaaneline klamberköide), millele

on omistatud erinevad koodid, mille abil on neid lihtne eristada. Tuginedes läbiviidud intervjuudele pakub autor näitena välja, et kõvakaanelistele raamatutele omistatakse koodid alates ühest (1-täiskattega, 2-liitkattega), õmmeldud pehmeakaanelistele alates kolmest (3-lakkadega kaas, 4-lahtise seljaga köide) ja pehmeakaanelistele klamberköidetele alates viiest (5- aasklamberköide). Sellise arvestuse sisse viimisel oleks ettevõttel täpselt teada, milliste raamatute lõikes konkreetsed kulud tekivad ja hiljem oleks juba võimalik läbi viia detailsemaid analüüse kõnesolevate toodete omahinna osas ning kasutada analüüsi tulemusi ka toodete hinnapakkumiste tegemisel.

Kui ettevõttes on kulukandjad määratletud, tuleks ka raamatupidamises kasutusel olevatele kulukontode lõikes kululiikide koodide juurde lisada uus kulukandja kood. Seega kui kulukonto „paber“ omab koodi 500101, siis sellele lisatud kulukoha kood, näiteks täiskattega kõvakaaneline raamat võiks kanda koodi 5001011 ning pehmeakaaneline aasklamberköide kannaks koodi 5001015. Ehk koodi viimane number tähistaks konkreetset raamatu tüüpi. Selline lahterdamine on vajalik selleks, et oleks võimalik täpselt määratleda erinevate kululiikide seos kulukandjatega. Autor soovib siinkohal silmas pidada, et ka väiksemate kulude jaotamine erinevatele kulukandjatele on oluline. Kandes aasta jooksul tehtud erinevad kulud vastavale kulukandjale, oleks võimalik võrrelda erinevatele raamatutele tehtud kulutusi omavahel ning tekiks kulude analüüsimisel võrdlusmoment ka aastate lõikes.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s valmistatakse käesoleval ajal tellijatele hinnapakkumised spetsiaalses hinnapakkumise programmis. Selles programmis määratakse kui palju erinevat materjali kulub toote peale. Ideaalne oleks kui raamatupidamise kuluarvestuse vastavas aruandluses oleks võimalik kasutada hinnapakkumise programmis sisalduvat informatsiooni iga toote omahinna kohta. Pearaamatupidaja sõnul oleks erinevate programmide ühildamine liiga suur juurutamine, kuna vastavad programmid on toiminud juba aastaid. Autori arvates pole see aga põhjus, miks ei võidaks uuendusi sisse viia uue ühise programmi näol, mis annaks olulist kasu palju detailsema ja täpsema kuluinformatsiooni näol.

Ettevõtte konkreetse kuluarvestussüsteemi valikul soovib autor eelnevalt kaaluda erinevate kuluarvestussüsteemide sobivust uuritavale ettevõttele. Erinevatel põhimõtetel

toimivatest kuluarvestuse süsteemidest andis autor ülevaate käesoleva töö teoreetilises osas. Kuna Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s tehakse töid erimahuliste ja suures osas väga spetsiifiliste ühekordsete tellimuste alusel, siis sobiks antud ettevõtte kuluarvestussüsteemiks tellimuspõhine kuluarvestus.

Tellimuspõhise kuluarvestusmeetodi puhul on kuluobjektiks tellimus. Põhikulud kantakse otse tellimuse omahinda, tootmise lisakulusid pole võimalik tellimusega otse seostada, mistõttu viimased kogutakse eraldi kontole. Selle meetodi puhul on tavaks teostada kuluarvestust ühe kindla tellimusega seotud kulude tuvastamiseks ja võrdlemiseks saadud tuluga. Sellest tulenevalt oleks tulevikus sarnaste tööde pakkumisel varasem info olemas selle kohta, kas vastavat tellimust oleks mõttekas vastu võtta või jääks tasu alla ettevõtte omahinda. Praegusel hetkel puudub ettevõttes ka selline kulude ülevaade, mis aitaks just üksikute projektide põhjal otsustada, kui kasumlikuks võiks vastav töö kujuneda.

Vestlusest Tallinna Raamatutrükikoja OÜ tootmisjuhi Vahur Rebasega selgus, et ettevõtte sooviks järk-järgult üle minna kõrgtehnoloogilisele tootmisele. See tingiks ka vajaduse kaasaegsete kalkuleerimismeetodite kasutusele võtmiseks. Küll aga esialgu oleks Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kulude arvestuseks sobilik tellimuspõhine meetod, kuid vajadusel oleks kuhu edasi areneda, kui soovitakse kulude arvestamisele ja analüüsimisele rohkem rõhku panna.

Rakendamaks konkreetset kuluarvestussüsteemi ning arvestades seejuures kulusid pidevalt samadel põhimõtetel on võimalik tagada informatsioon erinevatele huvigruppidele. Samuti on võimalik kasutada informatsiooni nii ettevõtte siseseks aruandluseks, analüüside läbiviimiseks kui ka planeermiseks ning eelarvestamiseks.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ on finantsiliselt tugev ettevõtte, kelle müügitulu on olnud stabiilselt hea ning seetõttu on jäänud detailne kulude analüüs tahaplaanile, kuna seda ei peeta lihtsalt vajalikuks. Kulusid analüüsitakse kaootiliselt kahe juhatuse liikme poolt – kumbki omaette ja vahel ka koos, mis viitab sellele, et ühtset teadlikku kulude juhtimist käesoleval ajal ettevõttes ei toimu.

Eespool selgus, et Tallinna Raamatutrükikoja OÜ ametlikes kordades ei ole ette nähtud, et mingeid konkreetseid kulude analüüsi oleks vajalik perioodiliselt läbi viia ja, et analüüsi tulemusi tuleks mingil konkreetsel tasemel läbi arutada. Sama käib ka planeerimise ja eelarvestamise kohta. Autor soovib siiski kehtestada ettevõtte juhatusel teatud korra aastasiseseks aruandluseks kulude ja nende analüüsi (võrdlused eelmiste perioodidega jt) kohta koos vastavate vormide määratlemisega. Autori arvates peaks Tallinna Raamatutrükikoja OÜ rohkem tähelepanu pöörama kulude teadlikule juhtimisele, sest kui oma tegevust teadlikult ei analüüsita, ei kogune ka vajalikke teadmisi järgmiste tööde kavandamiseks ja arvutuste tegemiseks.

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ klientide tellimused pole enamjaolt pikalt ette teada ja müügitulu kujuneb suhteliselt juhuslikkuse alusel. Küll aga on müügitulu olnud ettevõttes läbi aastate suhteliselt stabiilne ja teatud korrapära võib täheldada kulude dünaamikas ka aastasiseselt (aasta esimene veerand suhteliselt tagasihoidlik, aasta viimane veerand aga väga hea). See võimaldab teha ka teatavaid prognoose kulude osas. Samuti saab hinnata senist kulutamist ehk ressursi kasutust ja seda kuidas tulemuslikumalt ning efektiivsemalt tegutseda. Seega soovib autor kulujuhtimise elemendina kasutusele võtta eelarve koostamise ja kehtestada vastav kord eelarve täitmise jälgimiseks ja sellega seotud arutelude läbiviimiseks. Eelarvestamine sunnib juhte oma tegevusi analüüsima ja planeerima.

Uuritavas ettevõttes oleks autori arvates võimalik sisse seada pidev eelarvestamise protsess. Pidevplaneerimise ja -eelarvestamise juurutamisega väheneb järjest eelarveperioodi otsene seostumine majandusaastaga, sest strateegilistest eelarvetest lähtuvalt koostatakse eelarved teatud lühemateks tulevikuperioodideks (nädal, kuu). Majandusaasta lõpp on üks mitmetest võimalikest ajahetkedest eelarvestamise protsessis. Iga eelarveperioodi lõppedes uuendatakse esialgset eelarvet uuest informatsioonist lähtuvalt ning lisatakse uue perioodi eelarve. Pidev planeerimine annab tegevjuhtkonnale võimaluse seostada oma tegevusi pikema strateegilise perspektiiviga, ning jätab neile rohkem aega otsuste tegemiseks ja prognooside täpsuse hindamiseks.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s on kulude juhtimise täiustamiseks mitmeid võimalusi, nii kuluarvestuse, analüüsi kui ka planeerimise valdkondades.

KOKKUVÕTE

Ettevõtted on huvitatud sellest, kuidas saaks kontrollida oma finantsolukorda nii täna kui ka lähimas tulevikus, kuna iga ettevõtte peamiseks eesmärgiks on oma äri arendamine ning kasumi teenimine. Üheks tähtsamaks ülesandeks selle eesmärgi saavutamisel on kulude juhtimine. Ettevõtte jaoks on oluline omada ülevaadet tehtud kuludest, samas peab vastav kuluinfo olema piisavalt adekvaatne ja informatiivne selleks, et vastu võtta olulisi juhtimisotsuseid. Käesolevas bakalaureusetöös analüüsitakse kulude juhtimise süsteemi Tallinna Raamatutrükikoja OÜ näitel ja töötatakse välja kulujuhtimise süsteemi täiendusetepanekud, mis võimaldaksid senisest põhjalikumalt ja läbimõeldumalt kulude juhtimist ettevõttes.

Töö esimeses osas antakse teoreetiline ülevaade kulude juhtimise eesmärkidest ja selle rollist ettevõttes. Samuti seletatakse lahti kulude juhtimise erinevad meetmed ja võimalused ning analüüsitakse kulude juhtimise eripära trükitööstuse puhul.

Kulude juhtimine on üks osa ettevõtte majandusarvestuse süsteemist. Majandusarvestus jaguneb üldiselt juhtimis- ja finantsarvestuseks. Finantsarvestuse eesmärgiks on tagada finantsaruannetega vajalik informatsioon ettevõtte välistele infotarbijatele, kelleks võivad olla erinevad finantsasutused, riiklikud organisatsioonid ning praegused ja tulevased investorid. Juhtimisarvestus on info kogumine, analüüsimine ja aruannete koostamine ning see tugineb põhiliselt mittefinantsilise informatsiooni tõlgendamisele. Juhtimisarvestusest saab vajaliku informatsiooni ettevõtte juhtkond, kasutades seda põhjendatud äriotsuste langetamiseks. Finants- ja juhtimisarvestust ühendab teatud määral kuluarvestus. Kuluarvestus on tootmisega või teenuste pakkumisega seonduvate kulude kindlaksmääramine ning see varustab informatsiooniga nii finants- kui ka juhtimisarvestust. Kulude juhtimisest lähtuvalt on kuluarvestusest saadav info väga oluline. Vastavat informatsiooni kasutatakse nii kulude hindamisel, analüüsil ning kulude planeerimisel kui ka eelarvestamisel.

Teoorias on antud põhjalik ülevaade kulude arvestamise eripäradest. Kulude juhtimises võib välja tuua kolm komponenti: kulude mõõtmine ja arvestus, kulude hindamine ja analüüs ning kulude planeerimine ja eelarvestamine. Kuluarvestus on lähtebaasiks ettevõtte kulude juhtimisel. Organisatsiooni kuluarvestuse süsteem koosneb kululiikide, kulukohtade ja kulukandjate arvestusest. Tulenevalt kuluarvestuse meetodite jagunemisest – traditsiooniliseks ja kaasaegseks – võib ka kulude juhtimise infot jagada traditsioonilise ja kaasaegse kulude juhtimise infona. Enamlevinud traditsioonilised kalkuleerimismeetodid on tellimisjärgne kalkuleerimismeetod ja protsessijärgne kalkuleerimismeetod. Kaasaegsete kalkuleerimismeetoditest on tuntuimad tegevuspõhine kalkuleerimine ja eesmärgijärgne planeerimine. Tegevuspõhist kuluarvestussüsteemi peetakse kõige kaasaegsemaks, kuid kasutatav meetod tuleb siiski valida lähtuvalt ettevõtte äritegevuse spetsiifikast ja vajadusest kuluinfo järele.

Kulude arvestusest genereeritavad andmed on väga oluline sisend planeerimis- ja eelarvestamisprotsessi jaoks. Planeerimine hõlmab endas prognoosimist, projekteerimist ja eelarvestamist, mis mõjutavad ka kulude planeerimist. Planeerimissüsteem on tugevalt seotud saavutatud tulemuste kontrolli ja analüüsiga. Kontrolli eesmärgiks on kindlustada ettevõtte tegevuste vastavust plaanidele ning seatud eesmärkide täitmine. Eelarve on kavandavate tegevuste (plaanide) ja oodatavate tulemuste esitus rahalises väljenduses. Eelarvestamisel on oluline roll kogu organisatsiooni planeerimisprotsessis, sest just eelarvete abil mõtestatakse lahti ja täpsustatakse strateegiaid ning nende elluviimiseks vajalikke ressursse ja tegevusi. Eelarvestamine sunnib juhte oma tegevusi analüüsima ja planeerima.

Tööstusettevõttes moodustavad tavapäraselt varadest suure osa materiaalsed põhivarad (tootmishooned, seadmed), mis põhjustavad suhteliselt suuri püsikulusid amortisatsioonikulude näol. Trükitööstuse puhul võib eristada kahte ettevõtte varianti: ettevõtted, millel on garanteeritud pikajalised tellimused; ettevõtted, mille tegevus baseerub ainult ühekordsetel tellimustel. Tallinna Raaatutrukikoja OÜ puhul on tegemist ettevõttega, kus suurem osa tellimustöid on ühekordsed ja lühikest aega ette teada.

Empiirilises osas analüüsitavas ettevõttes Tallinna Raamatutrükikoja OÜ on kuluarvestussüsteem rakendatud eelkõige finantsarvestuse eesmärgidel. Oluliseks peetakse kulude arvestusest saada infot peamiselt kuu- ja aastaaruandluse koostamiseks, mis on aluseks ka juhtkonna otsustele. Tootmiskulusid jagatakse tootmise otse- ja tootmise kaudkuludeks. Suurima osa kuludeks moodustavad materjalikulud, kuid kulused toodetele ja teenustele otseselt ei jaotata. Kulude analüüsist selgus, et kulude detailset analüüsi, planeerimist, eelarvestamist ja eelarve täitmise aruandlust ei peeta uuritavas ettevõttes vajalikuks. Ettevõttes on jäetud nimetatud kulujuhtimise elemendid tagaplaanile seetõttu, et ettevõtte tegeleb peamiselt ühekordsete tööde ja tellimustega ning klientidega pikaajalisi lepinguid sõlmida ei ole võimalik.

Põhimõtteliselt võimaldab rakendatav kontoplaan eraldi informatsiooni välja tuua ka põhitootmise (raamatute trükkimine) erinevate faaside (trüki ettevalmistus, trükk, köitmine) kohta. Seda aga praegu ei tehta. Autor soovib nimetatud informatsiooni koguda ja vastavad kuluaruanded siiski kasutusele võtta tootmiskulude põhjalikuma analüüsimine eesmärgil.

Kulukohtade arvestust võiks arendada ka erinevate toodete tasemel. Olgu kulukanjatekss antud ettevõtte puhul erinevat tüüpi raamatud, millele on omistatud erinevad koodid, mille abil on neid lihtne eristada. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s kulused käesoleval ajal muutuvateks ja püsivateks ei liigendata, kuid autor soovib siiski vastava liigenduse ettevõttes sisse viia. Kulude liigitamine püsivateks ja muutuvateks võimaldaks sisukamalt analüüsida kulude muutumist sõltuvalt tootmismahude erinevustest. Tulenevalt Tallinna Raamatutrükikoja OÜ tegevuse eripärast (tööd tellimuste alusel) soovib autor juurutada ettevõttes konkreetse kuluarvestussüsteemina tellimuspõhist kuluarvestust.

Töös selgus, et Tallinna Raamatutrükikoja OÜ ametlikes kordades ei ole ette nähtud, et mingeid konkreetseid kulude analüüse oleks vajalik perioodiliselt läbi viia ja, et analüüsi tulemusi tuleks mingil konkreetasel tasemel läbi arutada. Sama käib ka planeerimise ja eelarvestamise kohta. Autor soovib siiski kehtestada ettevõtte juhatusel teatud korra aastasiseseks aruandluseks kulude ja nende analüüsi (võrdlused eelmiste perioodidega jt) kohta koos vastavate vormide määratlemisega.

Autori arvates peaks Tallinna Raamatutrükikoja OÜ rohkem tähelepanu pöörama kulude teadlikule juhtimisele, sest kui oma tegevust teadlikult ei analüüsita, ei kogune ka vajalikke teadmisi järgmiste tööde kavandamiseks ja arvutuste tegemiseks. Analüüsi abil saab hinnata senist kulutamist ehk ressursi kasutust ja seda kuidas tulemuslikumalt ja efektiivsemalt tegutseda. Seega soovib autor kulujuhtimise elemendina kasutusele võtta eelarve koostamise ja kehtestada vastav kord eelarve täitmise jälgimiseks ja sellega seotud arutelude läbiviimiseks.

Empiirilises osas uuritud kulude juhtimise aspekte saab teoorias väljatoodutega kokku viia, seega on töö osad omavahel kooskõlas. Uurimuse piiranguks võib pidada Tallinna Raamatutrükikoja OÜ-s kulujuhtimissüsteemi suhteliselt madalat taset, mille tõttu polnud võimalik süvitsi kulude juhtimist uurida. Töö edasiarendusena võiks ettevõttes detailsemalt tegeleda autori poolt tehtud soovitude rakendamisega (kontoplaani täpsustamine, uute kuluaruannete ja eelarvete vormide väljatöötamine jne).

Käesolevas bakalaureusetöös uuriti kulude juhtimise süsteemi ettevõttes Tallinna Raamatutrükikoja OÜ ja pakuti välja erinevaid täiendusettepanekuid efektiivsemaks kulude juhtimiseks.

VIIDATUD ALLIKAD

1. Activity-based management - An overview. Technical Briefing. Developing and Promoting strategy, April, 2001.
[http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/ABM_techrpt_0401.pdf] 05.03.2016
2. **Alver, J., Reinberg, L.** Juhtimisarvestus. Deebet, Tallinn, 2002, 431 lk.
3. **Alver, J.** Raamatupidamisuudised, nr. 1, Raamatupidamine, 2007, Tallinn, 14-16 lk.
4. **Arora, M. N.** Cost accounting theory: problems and solutions. - Himalaya Publishing House, 2016, 78 p.
5. **Atkinson, R. D., Kaplan, R.** Management Accounting- Information for Decision-Making and Strategy Execution. 6th Edition. 2012, 524 p.
6. **Botin, J. A., Vergara, M. A.** A cost management model for economic sustainability and continuous improvement of mining operations. Resources Policy, 2015, Vol. 46, issue P2, pp. 212-218.
[<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0301420715000951>] 05.03.2016
7. **Bragg, M. S.** Uus finantsjuhtimise käsiraamat. Tallinn, 2005, OÜ Fontese kirjastus, 341 lk.
8. **Breue, A., Frumușanu, M. L., Manciu, A.** The role of management accounting in the decision making process: case study Caraș Severin County. – Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 2013, Vol 15, No 2, pp. 355-366.
[<http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1520132/01.pdf>] 10.05.2017
9. CIMA Official Terminology 2000 Edition. CIMA Professional Handbook Series. Elsevier Science & Technology, 2000, 148 p.
10. **Cooper, R., Kaplan, R. S.** The Design of Cost Management Systems. 2nd Edition. 1999, 536 p.

11. **Cooper, R., Kaplan, R. S.** Kulu ja tulemus: kuidas integreeritud kulusteemidega suurendada kasumlikkust ja tulemust. Fontese Kirjastus, Tartu, 2002, 407 lk.
12. **De Melo, M. A., Guerra. L. R. J.** Alignment between Competitive and Cost Management: a Study of Small Manufacturing Companies. Brazilian Business Review (English version). October 2015, Vol. 12 Issue 5, pp. 78-96.
[<http://eds.b.ebscohost.com.ezproxy.utlib.ee/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=bfda814a-524c-4511-8cff-ab41ad8167cf%40sessionmgr112&vid=6&hid=113>]
15.03.2017
13. **Drury, C.** Management Accounting for Business. 3rd Edition. London, 2005, 549 p.
14. **Eldenburg, L. G., Wolcott, S. K.** Cost Management-Measuring, Monitoring, and Motivating Performance. 2005, 703 p.
15. **Edwards, B. J.** Cost Management: When is it safe to spend again? Journal of Corporate Accounting & Finance (Wiley), Mar/Apr 2014, Vol.25 Issue 3, pp. 3-6.[<http://eds.b.ebscohost.com.ezproxy.utlib.ee/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=74864ed8-91d2-4abe-9e3a-13c61f05bf25%40sessionmgr111&vid=9&hid=113>]
11.03.2016
16. Evaluating and Improving Costing in Organizations (International Good PracticeGuidance). Professional Accountants in Business Committee. International Federation of Accountants, 2009, 40 p.
[<https://www.ifac.org/publications-resources/evaluating-and-improving-costing-organizations-0>] 03.04.2017
17. **Fayard, D., Lee. L. S., Leitch. R. A., Kettinger. W. J.** Interorganizational Cost Management in Supply Chains: Practices and Payoffs. Management Accounting Quarterly. Spring 2014, Vol. 15 Issue 3, pp. 1-9.
[<http://eds.b.ebscohost.com.ezproxy.utlib.ee/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=bfda814a-524c-4511-8cff-ab41ad8167cf%40sessionmgr112&vid=3&hid=113>]
24.03.2016
18. **Frow, N., Marginson, D., Ogden, S.** "Continuous" budgeting: reconciling budget flexibility with budgetary control. Accounting, Organizations and Society. 2010. Vol. 35 (No.4). pp. 444-461.

[<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368209001007>]

19.05.2017

19. **Hagiu, A.** Costs Management – Essential factor for increasing the competitiveness of the Romanian Sugar Industry. *Agricultural Management, Management Agricol*. 2012, Vol. 14 Issue 1, pp. 231-236.

[<http://eds.b.ebscohost.com.ezproxy.utlib.ee/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=74864ed8-91d2-4abe-9e3a-13c61f05bf25%40sessionmgr111&vid=24&hid=113>]

25.03.2016

20. **Hansen, D. R., Mowen, M. M., Guan, L.** Cost Management. *Accounting & Control*. Sixth Edition. South- Western Cengage Learning , USA 2009, 831 p.

[https://books.google.ee/books?hl=en&lr=&id=10eIDgRH3EgC&oi=fnd&pg=PR5&dq=cost+management&ots=KMSL27YQpl&sig=9z3nnUbDIMX756v3EIJTRnWWiKc&redir_esc=y#v=onepage&q=cost%20management&f=false]

26.03.2016

21. **Hansen, D. R., Mouwen, M. M.** Cost Management: accounting and control. 5th edition. Ohio: Thomson South-Western, 2006, 1040 p.

22. **Haldma, T., Karu, S.** Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes. Tartu, 1999, Rafiko & AT Audiko kirjastus, 192 lk.

23. **Haldma, T.** Eesti tootmisettevõtete kuluarvestuse arengusuunad ja mõjurid. Tartu Ülikool. Finantskonverents. Pärnu, 2005.

24. **Haldma, T.** Organisatsiooni-sisese arvestussüsteemi arendamine. Tartu Ülikool. 2011, 63 lk.

25. **Hilton, W., R., Maher, W., M., Selto, H., F.** Cost Management: Strategies for Business Decisions. 4th Editon. Boston, 2008, 955 p.

26. **Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P.** Uuri ja kirjuta. Tallinn: Medicina, 2005.

27. **Horngren, C. T., Sundem, G. L., Burgstahler, D., Schatzberg, J.** Introduction to Management Accounting. 16th ed. Boston: Pearson Educated Limited, 2014, 772 p.

28. **Horngren, C. T., Foster, G.** Cost accounting: a Managerial Emphasis. 7th ed. Prentice Hall, Inc, 1991, 964 p.

29. **Hudakova, S. L., Radoslav, B.** Cost management using activity-based costing model. Actual Problems of Economics/Aktualni Problemi Ekonimiki. 2015, Vol. 164 Issue 2, pp. 373-386.
[<http://eds.b.ebscohost.com.ezproxy.utlib.ee/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=74864ed8-91d2-4abe-9e3a-13c61f05bf25%40sessionmgr111&vid=12&hid=113>]
04.04.2017
30. **Jaansoo, A.** Kulude arvestus ja eelarvestus, 2011. 103 lk.
[<http://www.digar.ee/viewer/et/nlib-digar:120278/119489/page/1>] 15.04.2016
31. **Karu, S.** Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis I osa, Tartu , 2008, Rafiko kirjastus, 333 lk.
32. **Karu, S. Zirnask, V.** Eelarvestamine – üks strateegilise *controllingu* juurutamise eeldusi organisatsioonis, 2004, 169 lk.
33. Kuluarvestus infosajandil, Director Meedia, detsember, 2001.
[<http://www.director.ee/kuluarvestus-infosajandil/>] 25.04.2016
34. Kuluarvestus ja kulujuhtimine. Innove, lk. 469–474.
[http://www.innove.ee/UserFiles/Kutseharidus/%C3%95ppekava/Logistika%20%C3%B5pik%20kutsekoolidele/17_Kuluarvestus%20ja%20kulujuhtimine.pdf]
15.04.2016
35. **Kumar, A., Kumar, S.** Strategic cost management-suggested framework for 21st Century. Journal of Business & Retail Management Research. April 2011, Vol. 5 Issue 2, pp. 118-130.
[<http://eds.b.ebscohost.com.ezproxy.utlib.ee/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=bfda814a-524c-4511-8cff-ab41ad8167cf%40sessionmgr112&vid=13&hid=113>]
06.03.2016
36. **Lewis, L.** The power of accounting : what the numbers mean and how to use them. New York : Routledge, 2012, 249 p.
37. **Lääts, K., Peets, P.** Vastutuspõhine arvestus – üks *controllingu* juurutamise eeldusi organisatsioonis. Tartu: Rafiko, 1999, 144 lk.
38. **Nagle, T. T., Hohan, J. E., Zale, J.** The Strategy and Tactics of Pricing- A Guide to Growing More Profitably. 5th Edition. 2006, 323 p.
39. **Noor, R.** Kuluarvestuse ja *controllingu* täistamine Mistra-Autex AS-is. Lõputöö. Eesti Ettevõtluskõrgkool Mainor. Tallinn, 2013. 46 lk.

- [<https://is.eek.ee/download.php?t=kb&dok=p17oorsn0l1ts16kh1hdlrcd1urf.pdf>].
12.05.2016
40. **Noormägi, A.** EASi käsiraamat. Peatükk: kvaliteedijuhtimine ja standardid. 16 lk.
[http://www.eas.ee/images/doc/sihtasutusest/trukised/organisatsiooni_kasiraamat/13.pdf] 25.05.2016
41. **Peets, P.** Juhtimisarvestuse loengukonspekt. Tartu, 2001.
42. Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. november 2002 a., muudetud 2016 a. Riigi Teataja I osa 2002, nr. 102, art. 600.
43. **Randvoo, Ü.** (Tallinna Raamatutrükikoja OÜ juhatuse esimees/finantsdirektor). Autori intervjuu. Tallinn, 19.04.2017
44. **Rohner, M.** Mahu- ja kuluarvestus. 113-144 lk.
[<https://ojs.utlib.ee/index.php/SV/article/download/12595/7686>] 10.04.2017
45. **Stefea, P., Nică, C. G.** Cost control- a tool for cost management. Annals of Eftimie Murgu University Resita, Fascicle II, Economics studies. 2012, pp. 338-342.
[<http://eds.b.ebscohost.com.ezproxy.utlib.ee/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=bfda814a-524c-4511-8cff-ab41ad8167cf%40sessionmgr112&vid=15&hid=113>]
13.04.2016
46. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ juhtimissüsteemi käsiraamat, Tallinn, 2016.
(paberversioon)
47. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ majandusaasta aruanne, Tallinn, 2015.
(paberversioon)
48. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ majandusaasta aruanne, Tallinn, 2016.
(paberversioon)
49. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ raamatupidamise sise-eeskiri, Tallinn, 2009.
(paberversioon)
50. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kontode käibeandmik, Tallinn, 2016.
(paberversioon)
51. **Vares, M.** (Tallinna Raamatutrükikoja OÜ pearaamatupidaja). Autori intervjuu. Tallinn, 19.04.2017

52. **Verbeeten, F.,H.,M.** "Public sector cost management practices in The Netherlands", International Journal of Public Sector Management, Vol. 24 Issue 6, pp. 492- 506
[<http://www.emeraldinsight.com.ezproxy.utlib.ut.ee/doi/pdfplus/10.1108/09513551111163620>] 20.04.2017
53. Äripäeva "Finantsjuhtimise käsiraamat" 48. täiendus, Tallinn, 2013

LISAD

Lisa 1. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ juhatuse esimehe/finantsdirektori Ülle Randvooga läbiviidud intervjuu küsimustik

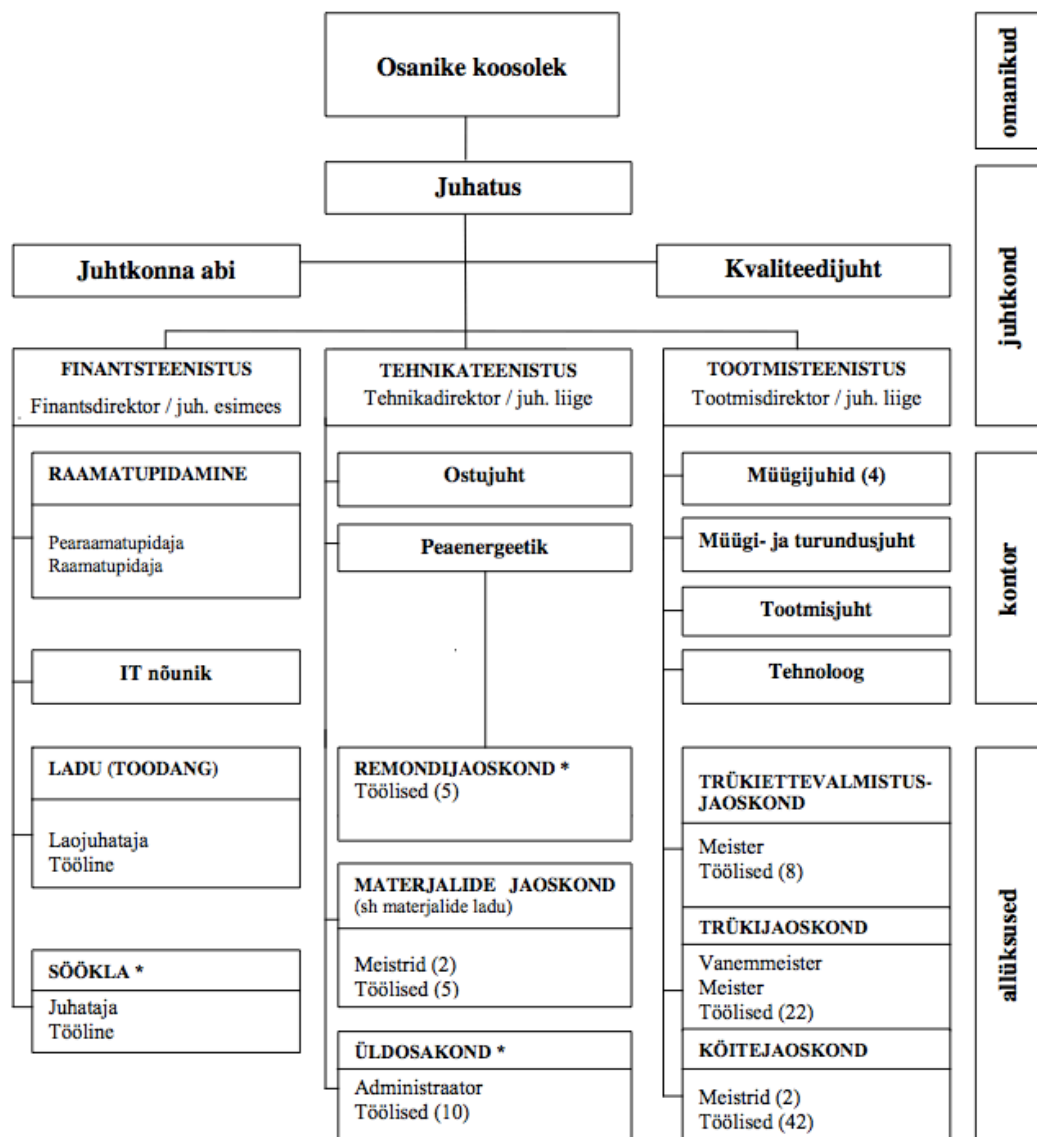
- Palun kirjeldage kulude arvestusempõhimõtteid ettevõttes. Kas selle kohta on olemas juhend?
- Kuidas ettevõttes kulusid liigitatakse? Palun väljavõtet kehtivast kontoplaanist.
- Milline on ettevõtte kulude struktuur, mille lõikes arvestust peetakse?
- Kas ja kuidas jaotatakse kulud toodetele ja teenustele? Kas selle kohta on ka juhend?
- Millised on konkreetset kulukohad?
- Milliseid kulunäitajaid jooksvalt jälgitakse?
- Mis on kuluarvestuse väljundiks ning mis on Teie arvates sellest saadavad kasutegurid
- Millised on kuluarvestuse põhiprobleemid ettevõttes?
- Palun tooge näiteid kuluinformatsiooni kasutamisest juhtimisotsuste langetamisel.
- Kuidas planeeritakse ettevõtte kulusid? Kas koostatakse mingeid lühiajalisi/pikaajalisi prognoose?
- Kas ettevõttes eelarvestatakse järgmiste perioodide tulusid, kulusid? Kes sellega tegeleb?
- Kuidas kulusid aktsepteeritakse? Kuidas käib otsustamine kulude üle ja kes vastutab, kinnitab?
- Millised on võimalikud arengusuunad ettevõtte kulude juhtimises?

Lisa 2. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ pearaamatupidaja Merle Vareseaga läbiviidud intervjuu küsimustik

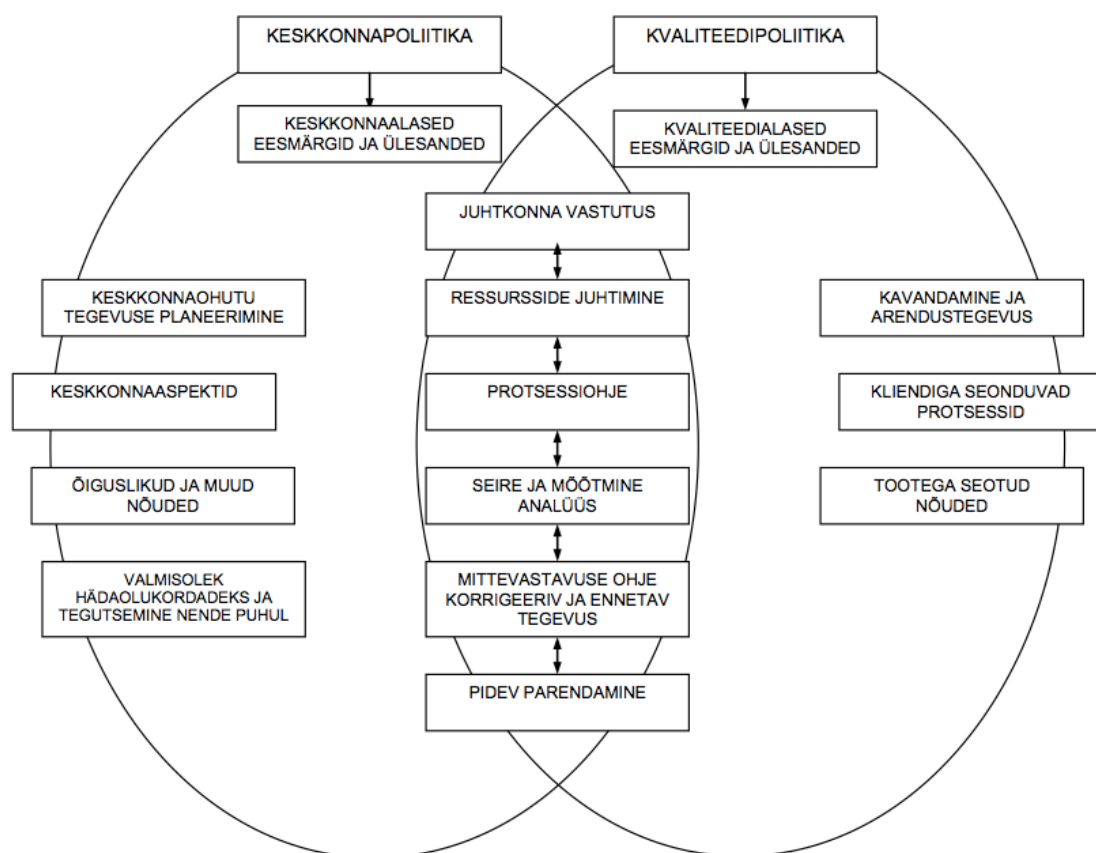
- Palun kirjeldage kulude arvestuse põhimõtteid ettevõttes. Kas selle kohta on olemas juhend?
- Kuidas ettevõttes kulusid liigitatakse? Palun väljavõtet kehtivast kontoplaanist.
- Kas kulude arvestust peetakse ettevõtte kui terviku kohta või eristatakse ka osakondasid, tootmistšehhe või midagi muud?

- Kas ja kuidas jaotatakse kulud toodetele ja teenustele? Kas selle kohta on ka juhend?
- Mis on kuluarvestuse väljundiks ning mis on Teie arvates sellest saadavad kasutegurid?
- Millised on ettevõtte peamised kuluarvestust mõjutavad tegurid?
- Kes jälgivad ja kui tihti jälgitakse tehtud kulusid?
- Kuidas analüüsitakse tehtud kulusid?
- Milliseid kuluraporteid (aruandeid) koostatakse ja kui sageli?
- Millised on kuluarvestuse põhiprobleemid ettevõttes?
- Palun tooge näiteid kuluinformatsiooni kasutamisest juhtimisotsuste langetamisel.
- Kas ettevõttes eelarvestatakse järgmiste perioodide tulusid, kulusid? Kes sellega tegeleb?
- Millised on võimalikud arengusuunad ettevõtte kulude juhtimises?

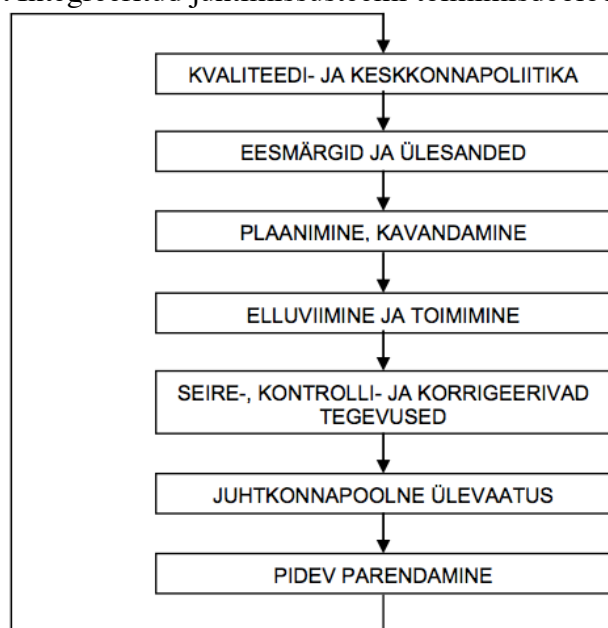
Lisa 3. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ struktuur



Lisa 4. Integreeritud kvaliteedi- ja keskkonnujuhtimissüsteem



Lisa 5. Integreeritud juhtimissüsteemi toimimise deoloogia



Lisa 6. Tallinna Raamatutrükikoja OÜ kasumiaruanne aastatel 2013-2016

	2013	2014	2015	2016
Müügitulu	7740999	6921838	6157414	6797553
Muud äritulud	3770	3475	2547	156729
Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus	-70628	-9108	40622	36580
Kaubad, tore, materjal ja teenused	-3945700	-3285770	-2811214	-3318955
Mitmesugused tegevuskulud	-529903	-544069	-435420	-304560
Tööjõukulud	-2143123	-2188928	-2117176	-2145025
Põhivara kulum ja väärtuse langus	-557197	-5077246	-505739	-625703
Muud ärikulud	-25396	-40492	-21427	-35133
Kokku ärikasum (-kahjum)	472822	349700	309607	561486
Kasum (kahjum) tütar- ja sidusettevõtjatelt	3472	4984	3479	3746
Muud finantstulud ja -kulud	1684	4244	4120	1169
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist	476751	358928	317206	566401
Tulumaks	-45854	-47689	-46575	-46575
Aruandeaasta kasum (kahjum)	430897	311139	270631	519826

Allikas: (Kasumiaruanded 2014-2016); autori koostatud.

Lisa 7. Tallinna Raamatutrukikoja OÜ kontoplaan kulukontode lõikes

Tallinna Raamatutrukikoja OÜ

Leht 4/8

Konto	Nimetus	Võõrkeelne nimetus	Tüüp	Valuuta
311001	ettevõtte üldkulude real 20%		T Tulu	
312000	Maksud		T Tulu	
312001	Müügmaks		T Tulu	
313000	Kasum real.		T Tulu	
313001	kasum real		T Tulu	
400000	VALMIS-JA LÕPETAM.TOOD. JÄÄKIDE MUUTUS		K Kulu	
403000	Lõpetamata toodangu jääkide muutus		K Kulu	
404000	Valmistoodangu jääkide muutus		K Kulu	
500000	TOOTMISE OTSEKULUD		K Kulu	
500100	Materjali kulu		K Kulu	
500101	Paber		K Kulu	
500102	Papp		K Kulu	
500103	Kõitematerjalid		K Kulu	
500104	Ettevalmistuse materjalid		K Kulu	
500105	Tekstiil		K Kulu	
500110	Trükimaterjalid		K Kulu	
500200	Pakkematerjalid		K Kulu	
500201	Pakkepaber		K Kulu	
500202	Papist pakkematerjal		K Kulu	
500206	Plast-,kilepakkematerjal		K Kulu	
500500	Ostetud tööd ja teen		K Kulu	
500501	Alltöövõtjad		K Kulu	
505000	Tööjõukulud		K Kulu	
505001	Palk tell.järgi		K Kulu	
505002	Täiend.palk		K Kulu	
505003	Sotsiaalmaks		K Kulu	
505004	Töötuskindlustus		K Kulu	
505005	Puhkusereserv		K Kulu	
505006	Puhkusereservi maksud		K Kulu	
507000	Täiendavad otsekulud		K Kulu	
507001	täiendavad otsekulud		K Kulu	
550000	TOOTMISE ÜLDKULUD		K Kulu	
550100	Materjalide kulud		K Kulu	
550104	Keemiatooted,kemik.		K Kulu	
550105	Tekstiil		K Kulu	
550106	Kummi ja plasttooted		K Kulu	
550107	Puitmaterjalid		K Kulu	
550108	Muud mittemetall.mat		K Kulu	
550109	Klaas		K Kulu	
550110	Metallid		K Kulu	
550111	Naftatooted		K Kulu	
550112	Eririided, tööohutus		K Kulu	
550113	Ravimid,tervisekontroll,prillikom p.		K Kulu	
550114	Inventar		K Kulu	
550115	Tööriistad		K Kulu	
550130	Seadmete varuosad		K Kulu	
550140	Transp.vah.varuosad		K Kulu	
550150	Remondimaterjalid		K Kulu	
550200	Pakkematerjalid		K Kulu	
550201	Pakkepaber		K Kulu	
550202	Papist pakkematerjal		K Kulu	
550203	Tekstiilpakkemater.		K Kulu	
550206	Plast-,kile-pakkemat		K Kulu	
550207	Puit pakkematerjal		K Kulu	
550210	Metall pakkemater.		K Kulu	
550400	Kantselei- ja haldus		K Kulu	
550401	Kantseleikaup		K Kulu	
550402	Halduskaup		K Kulu	
550500	Ostetud tööd ja teen		K Kulu	
550501	Alltöövõtjad		K Kulu	
550502	Seadmete remont, hooldus, rent		K Kulu	
550503	Transpordivahendite remont ja hooldus		K Kulu	
550504	Transporditeenus		K Kulu	
550505	Tollikulud		K Kulu	
550506	Postikulu		K Kulu	

g:\rvsystem\yh_kont.rpt 23.04.2010

OSMY

19.04.20 13:43:32

Tallinna Raamatutrükikoja OU

Leht 5/8

Konto	Nimetus	Võõrkeelne nimetus	Tüüp	Valuuta
550507	Telefon,internet,TV		K Kulu	
550508	Varakindlustus		K Kulu	
550509	Liikluskindlustus		K Kulu	
550510	Arvutiteenindus		K Kulu	
550511	Serveri rent		K Kulu	
550518	Vesi		K Kulu	
550519	Kanaliseatsioon		K Kulu	
550520	Prügi ja utili		K Kulu	
550521	Lifti hooldus,remont		K Kulu	
550522	Muud teenused		K Kulu	
550523	Pesu		K Kulu	
550524	Koristus, Hooldus		K Kulu	
550525	Tuletõrje signalisat		K Kulu	
550526	Autode kasutusrent		K Kulu	
550600	Kütus		K Kulu	
550601	Diiselmütus		K Kulu	
550602	Autobensiin		K Kulu	
550700	Elekter ja soojus		K Kulu	
550701	Elekter		K Kulu	
550702	Soojus		K Kulu	
555000	Tööjõukulu		K Kulu	
555001	Palk		K Kulu	
555002	Täiendav palk		K Kulu	
555003	Sotsiaalmaks		K Kulu	
555004	Töötuskindlustus		K Kulu	
555005	Puhkusereserv		K Kulu	
555006	Puhkuseres.maksud		K Kulu	
555007	Isikl.sõiduauto kompensatsioon		K Kulu	
555008	Töövõimetushüvitis		K Kulu	
556000	Põhivahendite kulum		K Kulu	
557000	Muud maksud		K Kulu	
557001	Maamaks		K Kulu	
558000	Muud kulud		K Kulu	
558007	Lähetuskulud		K Kulu	
558008	Koolituskulud		K Kulu	
560000	ETTEVÕTTE ÜLDHALDUSK		K Kulu	
560100	Materjali kulud		K Kulu	
560112	Eriirid		K Kulu	
560113	Ravimid,tervisekontroll,prillikom		K Kulu	
560114	p. Inventar		K Kulu	
560115	Tööriistad		K Kulu	
560130	Seadmete varuosad		K Kulu	
560140	Transpordivah.varuosad		K Kulu	
560150	Remondimaterjalid		K Kulu	
560400	Kantselei-ja haldus		K Kulu	
560401	Kantseleikaubad		K Kulu	
560402	Halduskaubad		K Kulu	
560403	Kirjandus		K Kulu	
560500	Ostetud tööd ja teen		K Kulu	
560501	Alltöövõtjad		K Kulu	
560502	Seadmete remont,hool		K Kulu	
560503	Autode remont,hool.		K Kulu	
560504	Transporditeenus		K Kulu	
560505	Tollikulud		K Kulu	
560506	Postikulud		K Kulu	
560507	Telefon,internet		K Kulu	
560508	Varakindlustus		K Kulu	
560509	Liikluskindlustus		K Kulu	
560510	Arvutiteenindus		K Kulu	
560511	Serveri rent		K Kulu	
560512	Auditorkontroll, Standard		K Kulu	
560513	ISO,FSC...		K Kulu	
560514	Reklaamiteenus		K Kulu	
560515	Turvateenus, valvekulud		K Kulu	
560516	Juriidiline teenus		K Kulu	
560517	Haridusteenus		K Kulu	
560518	Pangateenus		K Kulu	
560518	Vesi		K Kulu	

g:\rvsystem\lvh_kont.rpt 23.04.2010

OSMY

19.04.20 13:43:32

Tallinna Raamatutrukikoja OU

Leht 6/8

Konto	Nimetus	Võõrkeelne nimetus	Tüüp	Valuuta
560519	Kanalisatsioon		K Kulu	
560520	Prügi,utili		K Kulu	
560521	Lifti hooldus,remont		K Kulu	
560522	Muud teenused		K Kulu	
560523	Pesu		K Kulu	
560524	Koristus, hooldus		K Kulu	
560525	Tuletõrje signalisat		K Kulu	
560526	Autode kasutusrent		K Kulu	
560600	Kütus		K Kulu	
560602	Autobensiin		K Kulu	
560700	Elekter ja soojus		K Kulu	
560701	Elekter		K Kulu	
560702	Soojus		K Kulu	
565000	Palk		K Kulu	
565001	Palk		K Kulu	
565002	Täiendav palk		K Kulu	
565003	Sotsiaalmaks		K Kulu	
565004	Töötuskindlustus		K Kulu	
565005	Puhkusereserv		K Kulu	
565006	Puhkuseres.maksud		K Kulu	
565007	Is.sõiduauto kompensatsioon		K Kulu	
565008	Töövõimetushüvitis		K Kulu	
566000	Põhivara kulum		K Kulu	
567000	Muud maksud		K Kulu	
567001	Riigilõiv		K Kulu	
568000	Muud kulud		K Kulu	
568007	Lähetuskulud		K Kulu	
568008	Koolituskulud		K Kulu	
568009	Ebatõenäoliste nõuete allahindluskulu		K Kulu	
610000	SÖÖKLA KULUD		K Kulu	
610100	Söökla materj.kulu		K Kulu	
610101	Materj.kulu		K Kulu	
610112	Eririided		K Kulu	
610114	Inventar		K Kulu	
610116	Toidukaup		K Kulu	
610117	Toidunõud		K Kulu	
610400	Kantselei-,halduskau		K Kulu	
610402	Halduskaubad		K Kulu	
610500	Ostetud tööd ja teen		K Kulu	
610501	Muud teenused		K Kulu	
610502	Seadmete remont,hool		K Kulu	
610504	Transporditeenus		K Kulu	
610518	Vesi		K Kulu	
610519	Kanalisatsioon		K Kulu	
610700	Elekter ja soojus		K Kulu	
610701	Elekter		K Kulu	
615000	Tööjõukulud		K Kulu	
615001	Palk		K Kulu	
615002	Täiendav palk		K Kulu	
615003	Sotsiaalmaks		K Kulu	
615004	Töötuskindlustus		K Kulu	
615005	Puhkusereserv		K Kulu	
615006	Puhkuseres.maksud		K Kulu	
615007	Lähetuskulud		K Kulu	
615008	Töövõimetushüvitis		K Kulu	
616000	Põhivahendite kulum		K Kulu	
617000	Muud maksud		K Kulu	
617002	Kauplemisluba,muud load		K Kulu	
620000	RENDITUD PINNA KULUD		K Kulu	
620500	Ostetud tööd,teenus		K Kulu	
620501	Koristusteenus		K Kulu	
620502	Muud tööd, teenused		K Kulu	
620503	Materjal (rendipinna kulu)		K Kulu	
620525	Tuletõrje signalisat		K Kulu	
620700	Elekter,vesi,soojus		K Kulu	
620701	Elekter		K Kulu	
620702	Vesi ja kanalisats.		K Kulu	
620703	Soojus		K Kulu	

Tallinna Raamatutrükikoja OU

Leht 7/8

Konto	Nimetus	Võõrkeelne nimetus	Tüüp	Valuuta
620704	Soojus mõõdikutega		K Kulu	
626000	Põhivahendite kulum		K Kulu	
630000	HULGILAO JA HOIUSTAMISE KULUD		K Kulu	
630100	Materjalide kulud		K Kulu	
630111	Kaubaalus		K Kulu	
630112	Eririided		K Kulu	
630114	Inventar		K Kulu	
630115	Tööriistad		K Kulu	
630130	Seadmete varuosad		K Kulu	
630150	Remondimaterjalid		K Kulu	
630400	Kantselei-, halduskaup		K Kulu	
630401	Kantseleikaup		K Kulu	
630402	Halduskaup		K Kulu	
630500	Ostetud tööd ja teen		K Kulu	
630501	Alltöövõtjad		K Kulu	
630504	Transporditeenus(hulgiladu)		K Kulu	
630506	Postikulud		K Kulu	
630507	Telefon ja internet		K Kulu	
630510	Arvutiteenindus		K Kulu	
630522	Muud kulud		K Kulu	
630525	Tuletõrje signal.		K Kulu	
630700	Elekter ja soojus		K Kulu	
630701	Elekter		K Kulu	
630702	Soojus		K Kulu	
635000	Tööjõukulud		K Kulu	
635001	Palk		K Kulu	
635002	Täiendav palk		K Kulu	
635003	Sotsiaalmaks		K Kulu	
635004	Töötuskindl.		K Kulu	
635005	Puhkusereserv		K Kulu	
635006	Puhkuseres.maksud		K Kulu	
635008	Töövõimetushüvitis		K Kulu	
636000	Põhivahendite kulum		K Kulu	
638000	Muud kulud		K Kulu	
638007	Lähetuskulud		K Kulu	
638008	Koolituskulud		K Kulu	
640000	EKSPORDI TRANSPORT		K Kulu	
640500	Ostetud tööd ja teen		K Kulu	
640504	Transporditeenus		K Kulu	
710000	ÄRIKULUD		K Kulu	
710500	Ostetud tööd ja teen		K Kulu	
710522	Muud		K Kulu	
715000	teenused, võlanõue, riigilõiv		K Kulu	
715001	Tööjõukulud (erisood		K Kulu	
715002	Toetus		K Kulu	
715003	Toetuse sots.maks		K Kulu	
715004	Sotsiaalmaks sood.		K Kulu	
715008	Toetuse töötusk. maks		K Kulu	
715009	Ravikindl. hüvitis		K Kulu	
715010	Söökla soodustus		K Kulu	
715011	Kingitused oma tööt.		K Kulu	
715012	Laste jõulupakid		K Kulu	
717000	Jõulupidu, kokkutulek		K Kulu	
717001	Muud maksud		K Kulu	
717003	Maamaks		K Kulu	
718000	Reklaamimaks		K Kulu	
718001	Muud kulud		K Kulu	
718002	Tulumaks erisood. Lisa4,		K Kulu	
718003	kingitused Lisa5		K Kulu	
718004	Lepingutasu, kohustis		K Kulu	
718005	Valuutakursivahe		K Kulu	
718006	Ühingute liikmemaks		K Kulu	
718007	Lootusetud nõuded		K Kulu	
718008	Esinduskulud		K Kulu	
718009	Kingitused külalistele		K Kulu	
718010	Sponsorlus		K Kulu	
	Trahvid, intressid, viivised		K Kulu	
	Praak, rikenimine		K Kulu	

Tallinna Raamatutrükikoja OU

Leht 8/8

* Konto	Nimetus	Võõrkeelne nimetus	Tüüp	Valuuta
718011	Ümardamine		K Kulu	
718012	Põhivara müük, mahakandmine		K Kulu	
718013	Saastekahju		K Kulu	
718014	Muud kulud		K Kulu	
718015	Müügist, käibemaks		K Kulu	
718016	Dividendide tulumaks		K Kulu	
718017	Ebatõenäoliselt laekuvad nõuded		K Kulu	
720000	ÄRITULUD		T Tulu	
721000	Muud tulud		T Tulu	
721003	Valutakursi vahe		T Tulu	
721005	Lootusetud nõuded		T Tulu	
721009	Trahvid, intressid, vivised		T Tulu	
721010	Praagi hüvitamine		T Tulu	
721011	ümardamine		T Tulu	
721012	Põhivara müük, mahakandmine		T Tulu	
721014	Muud tulud		T Tulu	
810000	FINANTSKULUD		K Kulu	
811000	Muud kulud		K Kulu	
811001	Intressid		K Kulu	
811002	Sidusettev. tulem		K Kulu	
811003	Tütarettevõtte tulem		K Kulu	
820000	FINANTSTULUD		T Tulu	
821000	Muud tulud		T Tulu	
821001	Intressid		T Tulu	
821002	Sidusettev. tulem		T Tulu	
821003	Tütarettevõtte tulem		T Tulu	
829000	Ülekurs		T Tulu	
990000	ABI		B Bilansiväline	
990100	Ladudevaheline liikumine		K Kulu	
994100	KAUBAD HOIUL		B Bilansiväline	
994200	Kaubad hoiul sissetu		B Bilansiväline	
994300	Kaubad hoiul laost		B Bilansiväline	
996100	Paber hoiul		B Bilansiväline	
998000	Tasa-arveldus		B Bilansiväline	

Allikas: (Tallinna Raamatutrükikoja OÜ raamatupidamise siseeskiri 2011)

SUMMARY

DEVELOPMENT OF COST MANAGEMENT SYSTEM ON THE EXAMPLE OF TALLINNA RAAMATUTRÜKIKOJA LLC

Laura Liisa Leppik

Companies are interested in how to be able to control their financial situation today and in the near future, because each company's main goal is to develop their business and profit. One of the most important tasks in achieving this goal is cost management. Companies are forced to examine their costs under the critical eyes of the competition to survive and succeed. For the company, it is important to have an overview of the costs, while the respective information of costs needs to be sufficiently adequate and informative in order to make important management decisions. Cost management describes the manager's approach and activities to plan and use the resources to enhance value for clients and owners, and to achieve the organizational goals. Cost management approach includes cost measurement and accounting, cost planning and budgeting, cost control and analysis.

The aim of the bachelor thesis is to analyze the implementation of cost management based on the company Tallinna Raamatutrükikoja Llc and to give additional suggestions which would enable more comprehensive and rational cost management in the company. In order to accomplish the goal, the research tasks have been set as follows:

- to give an overview of the cost management objectives and its role in the company;
- to explain the cost management measures and options;
- to explain the specificities of cost management in the printing industry;
- to provide an overview of the company Tallinna Raamatutrükikoja Llc;

- to analyze cost management implementation in Tallinna Raamatutrükikoja Llc;
- to develop suggestions for Tallinna Raamatutrükikoja Llc's cost management system.

The thesis consists of two chapters and six subchapters. First chapter and its subchapters are based on theory and provide information about cost management objectives and its role in the company. It also introduces the various measures of cost management and explains the specificities of the printing industry's cost management. Second chapter is based on empirical study of cost management implementation in Tallinna Raamatutrükikoja Llc. The company was chosen as a case because it is one of the biggest printing companies in Estonia and the author of the thesis was able to get additional information of the company.

In theory, cost management consists of three components: the cost measurement and accounting, cost planning and budgeting, and cost evaluation and analysis. Cost accounting systems include three parts: the accounting of cost types, cost centres and cost objects. Based on the classification method of costs, cost accounting systems can be classified as traditional and modern costing systems. Most common traditional costing systems are job order costing and process costing. Best known modern costing systems are activity-based costing and target costing.

Data which is generated from cost calculations is very important input for planning and budgeting. The planning system is strongly linked to the control and analysis of achieved results. Budgeting has an important role throughout the process of planning because budgets help to clarify strategies and necessary resources in order to implement those strategies.

In industrial companies fixed assets (production buildings, equipment) traditionally make up a large part of the assets, which cause higher fixed costs in the form of amortisation costs. Printing industry can be differentiated between two variants: companies with a guaranteed long-term orders; companies whose activity is based only on single orders. Tallinna Raamatutrükikoja Llc is a company where the majority of the work is single orders, which are known only short time in advance.

The empirical part of thesis gives an overview of Tallinna Raamatutrükikoja Llc and its cost accounting system. In the Tallinna Raamatutrükikoja Llc the cost accounting system is implemented only for financial reporting purposes. Material costs make up the largest part of the costs, although cost are not allocated to the products and services. Conducted cost analysis showed that detailed cost analysis, planning, budgeting and reporting on implementation of the budget is not considered necessary and they do not pay much attention to a financial management in the company. Tallinna Raamatutrükikoja Llc is not concentrating on cost management because the company is mainly engaged in single orders and it is not possible to conclude long-term contracts.

The author offers several possible solutions for improving cost management system of Tallinna Raamatutrükikoja Llc. The calculation of cost centres and cost objects should be carried out separately and in greater detail in order to have a detailed knowledge in which company's structures costs are incurred. Besides, costs of the company should be classified more specifically and overall cost reporting should be managed in one unified program. Furthermore, Tallinna Raamatutrükikoja Llc should pay more attention to the cost-conscious management to derive more important management decisions. When these suggested changes have been implemented, the board of directors might want to consider implementing one of the cost accounting systems described in the theoretical part, to further improve cost accounting. The best possible system for Tallinna Raamatutrükikoja Llc could be job order costing. The author also suggests company to start budgeting (short terms) and establish certain procedures for board discussions in order to achieve organisational goals.

At the end of the thesis, the author concludes that the cost-accounting principles currently used at the Tallinna Raamatutrükikoja Llc do not offer sufficient information for proper cost management.

Keywords: cost management, cost accounting, cost planning, cost measurement and analysis, printing industry.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Laura Liisa Leppik

annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

„KULUDE JUHTIMISE SÜSTEEMI ARENDAMINE TALLINNA
RAAMATUTRÜKIKOJA OÜ NÄITEL“,
mille juhendaja on Kertu Lääts

- 1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 23.05.2017